



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO**

“Análisis estructural propositivo del fraude a la ley en materia
fiscal”

TESIS

Que para obtener el título de:
Licenciado en Derecho

Presenta:
Jesua Jair Blanco Alegría

Asesora:
Lic. Patricia López López

México, D.F. Noviembre 2013



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.

AGRADECIMIENTOS.

A dios por permitir mi desarrollo humano, regalarme vida y salud.

A mi alma máter y sus profesores, que con tan noble propósito forjan los mejores profesionistas de mi México.

A la base de mi actuación y pensamiento, a quien agradezco la vida, su esfuerzo, su guía y apoyo incondicional; soy obra, fruto y reflejo tuyo: mi madre Primavera Alegría González.

A mi padre Vicente Blanco Duarte, quien escudado en su trabajo diario ha sostenido mi estudio y mi supervivencia, te admiro a tal grado de querer ser el padre que tú eres.

A mi hermana Mayrani Blanco Alegría, que llegó a esta vida a enseñarme el significado del amor y apoyo familiar, quien además me motiva a seguir superándome profesionalmente debido a nuestros planes y sueños de trabajar juntos.

A mi hermano Mauricio V. Blanco Alegría, que apenas siendo un niño no deja de sorprenderme a diario con nuevas enseñanzas. Él también es motivo de mi superación profesional para brindarle mejor calidad de vida.

A mi abuelita Ma. Carmen Duarte Heredia que amo profundamente por todo el apoyo moral y económico brindado a mi familia.

A mis tíos y primos por enseñarme la importancia de la unidad familiar, por todo el apoyo y reconocimiento; por el cariño que me demuestran.

A mis amigos más cercanos que han influido en mi círculo profesional y personal, quienes han impactado mi vida, gracias por estar ahí cuando los necesito.

A mi asesora, la Lic. Patricia López López por ser mi inspiración de estudio y dedicación a esta hermosa profesión. Porque sus clases en la licenciatura fueron sin duda las más fructíferas.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO PRIMERO. MARCO REFERENCIAL.....	6
I. La Norma Jurídica.....	6
I.1. Elemento formal.....	10
I.2. Elemento material.....	11
I.3. Fuente de lo obligatorio.....	12
I.4. Teoría de los imperativos.....	14
I.5. El deber en su aspecto ético.....	15
I.6. El deber jurídico.....	17
I.7. La sanción como consecuencia de Derecho.....	19
II. La norma tributaria.....	22
II.1. Concepto.....	22
II.1.1.Elementos.....	26
II.2. La relación jurídico tributaria.....	26
II.3. La obligación tributaria de los mexicanos.....	29
II.4. Principios constitucionales en materia tributaria.....	30
II.5. Elementos de las contribuciones.....	34
II.6. Teorías que justifican el pago de las contribuciones.....	38
II.6.1. Teoría de los servicios públicos.....	38
II.6.2. Teoría de la sujeción.....	39
II.6.3. Teoría de la necesidad social.....	39
II.6.4. Artículo 31, fracción IV; el gasto público.....	40
CAPÍTULO SEGUNDO. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES.....	41
I. El poder tributario del Estado.....	41
II. El sujeto activo: órganos de la actividad tributaria del Estado.....	44

II.1. Ámbito tributario de los tres niveles de gobierno en México.....	45
II.2. Fisco y Hacienda Pública.....	48
II.3. La administración tributaria.....	50
II.3.1. El Servicio de Administración Tributaria en México (SAT).....	51
II.4. Órganos fiscales autónomos.....	55
II.5. Intervención de los Poderes Legislativo y Judicial en la actividad tributaria del Estado.....	58
III. El fraude a la ley en el Derecho fiscal.....	60
III.1. Denominación y antecedentes.....	60
III.2. Concepto jurídico.....	67
III.3. Criterio objetivo y subjetivo acerca de la intencionalidad en el fraude de ley.....	69
III.4. Sujeto pasivo como responsable directo.....	74
III.5. Transgresión al sujeto activo de la relación tributaria.....	76
III.6. Otras ramas del Derecho en las que se presenta el fraude a la ley.....	77
IV. Simulación de actos jurídicos.....	80
V. Defraudación fiscal.....	82
VI. Distinción entre evasión y elusión fiscal.....	84
CAPÍTULO TERCERO. ÁREAS DE ATENCIÓN ESPECIAL EN EL FRAUDE A LA LEY FISCAL.....	88
I. Áreas de atención especial.....	88
I.1 El impuesto al valor agregado (IVA) y el comercio exterior.....	88
I.2 Sector inmobiliario.....	91
II. Contratos simulados en afectación al fisco.....	95

CAPÍTULO CUARTO. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE A LA LEY FISCAL.....	98
I. Generalidades. Norma general anti elusión.....	98
I.1. La cláusula general anti elusión.....	100
I.2. Medida: la norma sustitutiva.....	104
I.3. Presunciones y ficciones jurídicas.....	105
I.3.1. Las presunciones en el Derecho fiscal.....	108
I.3.2. Ficciones jurídicas.....	110
I.3.3. Ficciones en el Derecho fiscal.....	112
I.3.4. Las presunciones y ficciones fiscales y su aspecto constitucional.....	113
I.4. La interpretación del Derecho.....	115
I.4.1. Interpretación de la norma tributaria.....	117
I.5. El caso de la Ley General Tributaria en España.....	120
I.5.1. La causa en la Cláusula Anti elusión.....	123
I.5.2. Presupuesto de aplicación de la Cláusula anti elusión.....	124
I.5.3. Sanción en la Simulación y el fraude a la ley.....	128
I.5.4. Procedimiento especial para el fraude a la ley.....	128
I.6. Fomento a la ética del contribuyente.....	130
CONCLUSIONES.....	135
BIBLIOGRAFÍA.....	144

ABREVIATURAS

CCDF: Código Civil para el Distrito Federal

CCF: Código Civil Federal

CFDF: Código Fiscal del Distrito Federal

CFF: Código Fiscal de la Federación

CONAGUA: Comisión Nacional del Agua

CPDF: Código Penal para el Distrito Federal

CPF: Código Penal Federal

IMSS: Instituto Mexicano del Seguro Social

INFONAVIT: Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

ISAI: Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LFD: Ley Federal de Derechos

LGTE: Ley General Tributaria en España

LINFONAVIT: Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado

LOAPF: Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

LOPDF: Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa al Contribuyente

LSAT: Ley del Servicio de Administración Tributaria

LSS: Ley del Seguro Social

SAT: Servicio de Administración Tributaria

INTRODUCCIÓN

La presente tesis nace a partir de cuestionamientos acerca de los bajos porcentajes¹ en la recaudación de las contribuciones; especialmente de impuestos, mismos cuestionamientos que surgieron a partir del estudio y discusión en clases sobre el tema. En base a la crítica, análisis y proposiciones conjuntas de compañeros y Profesores que tuve el honor de conocer en la Facultad de Derecho, es como observo la necesidad de investigar un tema por demás trascendental y tocante a todos los que formamos parte de este país, debido a que se trata del dinero de todos los que contribuimos de alguna forma.

Conocemos a la norma de Derecho como la manifestación del hombre para vivir en sociedad, exteriorizada mediante el consentimiento general de vivir bajo reglas comunes a todos los individuos. De esta forma y mediante el uso de la razón se concibe la única forma de sana convivencia para dar paso al desarrollo colectivo e individual del género humano. Desde la forma más primitiva de convivencia, los valores que han sido tutelados por el Derecho son la vida, la libertad y el patrimonio.

¹ Es cierto que la Administración Tributaria ha ido ganando terreno estos últimos dos años en el campo de la recaudación mediante la definición de estrategias de fiscalización que permiten incrementar la efectividad de las auditorías, por ejemplo los datos del Informe Tributario y de Gestión del primer trimestre del 2013 que emite el Servicio de Administración Tributaria (SAT) indica que los ingresos tributarios administrados por este ente se ubicaron en 420,594.4 millones de pesos, esto es un aumento de 0.44% que el mismo periodo del año anterior. No obstante estas cifras positivas, datos como la recaudación de impuestos en proporción con el PIB demuestran una disminución: los ingresos tributarios como porcentaje del PIB fueron de 8.5% durante 2012, se trata del segundo nivel más bajo en los últimos ocho años. El nivel de estos ingresos durante el año pasado resultan inferiores si se compara con 2011, cuando entonces su equivalencia era de 9%. Otros gravámenes han tenido una evolución muy discreta como el ISR, que en 2012 su recaudación fue el equivalente a 4.9% del PIB, y ha permanecido en ese nivel en el años recientes. El IVA tuvo una situación similar al del ISR, se ha mantenido estable, pues actualmente su proporción con el PIB es de 3.7%. Para estas cifras debe considerarse que hubo incrementos en impuestos a productos como cigarrillos, cervezas y telecomunicaciones.

En este sentido y al conformarse las reglas sobre las cuales se establece la coexistencia humana surge invariablemente el Estado como medio de organización social, este nuevo ente nace con personalidad independiente de las individualidades que lo conforman y como cualquier otra persona requiere de recursos monetarios para subsistir. Hobbes explica que los seres humanos acaban por adoptar este pacto social por obligación más que por convicción, aceptando un poder común que los proteja de los abusos de los demás individuos.

Respecto al pago de tributos la doctrina de Rosseau describe la existencia del espíritu del individuo por colaborar con el resto de la sociedad entendiendo la satisfacción de las contribuciones como beneficiosa y justa para el interés común. Este sentido ético de contribuir económicamente al Estado es punto cardinal en la explicación del tema de tesis para entender las causas sociales del fraude a la ley fiscal.

Desde los orígenes del poder estatal, ha sido una constante que los ciudadanos se ocupen de defender la integridad de su patrimonio contra todo acto o ley que los poderes estatales realizan para conseguir sus pretensiones económicas como fuente de ingreso público. Los súbditos del Estado han buscado de cualquier manera encontrar una opción para no realizar el pago de tributos establecidos por un soberano y posteriormente de las contribuciones establecidas por una ley en un Estado democrático de Derecho. Es a partir de ello que comienza un grave problema para la Administración Pública; conductas que no son fruto de impulsos espontáneos, sino que se trata de decisiones tomadas en base a reflexiones y actitudes fuertemente arraigadas en la sociedad en cuya prevención debe pronunciarse el ente público.

Es conocido el pernicioso efecto del fraude a la ley fiscal en la sociedad, porque invariablemente la erosión de los recursos que se debieran percibir, provoca consecuencias negativas: la mala calidad de los servicios públicos, falta de prestaciones sociales y en última instancia debilidad presupuestaria como en este momento se ha presentado en diferentes entidades federativas y también consecuencias que pueden derivar incluso, en el quebranto al principio de equidad tributaria en favor del incumplidor; este tipo de consecuencias son siempre injustas para aquellos que cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales. Las desigualdades surgen por ejemplo, entre empresarios y profesionistas: con los costos impositivos, laborales y de regulación que los primeros esquivan podríamos hablar de un tipo grave de inequidad.

Los índices bajos de recaudación deben obligar a los organismos responsables en la materia, a una revisión exhaustiva de las leyes y normatividad que regulan el establecimiento, recaudación y control de tributos. Las medidas de prevención al fraude fiscal, aparecen en este momento como una de las cuestiones pendientes del orden jurídico nacional y la doctrina.

Esta problemática es sólo una de las múltiples formas de vulnerar la correcta recaudación, y debemos preguntarnos ¿por qué no participarle al Estado una parte de los ingresos que obtenemos por las actividades realizadas en el país? Porque si bien no todas las personas se encuentran en posibilidades de sufragar costo alguno, reiteradamente encontramos que aquellas personas que más ingresos obtienen son quienes menos pagan contribuciones actuando la mayoría de las ocasiones en fraude a la ley. Este accionar tan recurrente debe ser prevenido y sancionado por el legislador.

La idea de fraude fiscal surge en el momento de la creación del Estado de Derecho, en modalidad y frecuencia ha venido evolucionando conforme la realidad social a lo largo de nuestra historia, es decir, no podemos hablar de fraude fiscal en relaciones de poder mínimamente regladas entre súbditos y soberanos, en ese momento histórico hablamos de desobediencia o simplemente incumplimiento a las obligaciones tributarias impuestas.

En el desarrollo de la tesis primero se exponen los antecedentes, como marco referencial y de conceptos originarios del fraude fiscal, necesarios para vincular los capítulos subsecuentes y llegar a total entendimiento. En un segundo punto se abordan los temas de sujeto y objeto de la tesis, partiendo con la conceptualización de la autoridad fiscal, ya que se trata del organismo transgredido de forma directa por el fraude a la ley y me parece totalmente relevante precisar su contenido y también el papel que toma en el control e inspección tributaria; en el mismo capítulo se desarrolla el fraude a la ley en el Derecho Fiscal y la distinción de figuras afines como la simulación, evasión y elusión fiscal, economía de opción, defraudación fiscal y otras cuestiones no claramente resueltas por el legislador.

En los dos capítulos subsecuentes se describen algunas medidas de prevención, control y lucha contra el fraude fiscal tales como el caso de las ficciones y presunciones jurídicas que repercuten en los procedimientos de gestión tributaria, interpretación de la norma tributaria, inclusión de una norma general anti elusión, fomento en la ética del contribuyente y algunas opciones de sanción en la lucha contra el fraude. Estos mecanismos jurídicos facilitan la aplicación del Derecho y forman parte del apoyo y complemento a los sistemas jurídicos en el Derecho comparado. Como parte de estas medidas se analizan los procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada y comprobación de valores.

Otro tema importante es el de saber los límites a la facultad de dictar actos de autoridad en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva constitucional a fin de evitar vulnerar los derechos de los contribuyentes y así obtener un mecanismo integral que beneficie al Estado y a los ciudadanos.

Por último se abordan algunos temas específicos de fraude fiscal producidos en impuestos trascendentales como el IVA, ISR o la tributación de las sociedades. Es importante mencionar que este tipo de acciones deben ser enfocadas desde la perspectiva de la responsabilidad tributaria, por ello considere importante desarrollar un tema de gran interés a la administración pública y que por ser tan joven se ha hecho por difundir, se trata de la ética del contribuyente.²

Este hecho se suma a la intención de realizar un trabajo digerible al entendimiento de cualquier persona que no se encuentre necesariamente vinculada con la ciencia jurídica.

² En México fue creada la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con el objeto de entre otras cosas, fomentar la cultura de contributiva y surge por decreto de Ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre del 2006.

CAPÍTULO PRIMERO. MARCO REFERENCIAL.

I. La norma jurídica.

Un claro y útil método para alcanzar el conocimiento sobre un tema es el análisis de forma sistemática y segmentada por lo que será fundamental precisar los elementos que conforman y dan origen al tema principal de la tesis. Hablando del fraude a una norma fiscal, en un primer momento surge la pregunta sobre cuál es el significado de la *norma*, y posteriormente ¿Qué debemos entender por *norma jurídica*?

Para precisar el concepto de *norma*, debemos aclarar la diferencia entre un precepto normativo y un precepto simplemente enunciativo. El primero determina un *deber ser* encuadrando y previendo la conducta humana y en el segundo caso se expresa la realidad de hechos que salen del alcance del hombre y por lo general se refieren a situaciones naturales. Los preceptos enunciativos son meramente descriptivos y pueden ser verdaderos o falsos según la relación entre lo que describen y lo que realmente ocurre, para el caso de las normas se habla de validez o invalidez según los elementos formales y materiales que más adelante se puntualizan³.

³ Cfr. García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. 47ª ed., México, Porrúa, 1955, p. 4.

Para el maestro García Máñez “La finalidad de la ley natural es la explicación de relaciones constantes entre fenómenos; el fin de las normas provocar un comportamiento.”⁴

La *norma* se conceptúa como el marco de acción de una persona obligada o no a observar su cumplimiento, o bien como la regla que atribuye facultades de acción e impone deberes. En el primer caso nos encontramos ante una explicación en el sentido amplio y para el segundo, en sentido estricto.⁵

Existe consenso en la ciencia jurídica al indicar que los preceptos normativos jurídicos constituyen en su conjunto al Derecho, estos preceptos deben contener estrictamente el carácter de coercitivos. Esta característica es el punto de diferencia por antonomasia ante otro tipo de normas que regulan la conducta humana.

De manera histórica sobre el origen de las reglas jurídicas encontramos desde decisiones judiciales no basadas en norma previa alguna, costumbre, doctrina aplicada por los tribunales, precedentes judiciales, leyes y reglamentos y jurisprudencia.

El Derecho nace para guiar el comportamiento de las personas a fin de evitar los problemas que pudieran derivarse de la necesidad natural de vivir en colectividad, basando siempre su existencia en proteger los valores intrínsecos a la vida humana. Estos valores se vuelven necesarios para realizar los distintos fines del hombre y que son compartidos en esencia con las normas morales, no obstante, la norma jurídica lleva consigo la oportunidad de ser impuesta por la fuerza porque

⁴ *Ibid.* p. 5.

⁵ *Idem.*

su finalidad es producir el comportamiento considerado como necesario para la vida social, la estructura de la colectividad y el funcionamiento de la misma.⁶

La norma jurídica obliga al sujeto a cumplirla sin importar si esta de acuerdo o no con su contenido, no obstante debe corresponder a la realidad social, o sea, al pensamiento de la mayoría de las personas a las cuales va dirigida. Por ello el distintivo del deber jurídico envuelto en la norma, por la exigibilidad fáctica del cumplimiento, o en su defecto, la infracción a la violación que haya acontecido.

Toda norma de Derecho se encauza a un fin último para la satisfacción de necesidades colectivas y al mismo tiempo el de concebir la subsistencia de manera organizada garantizando el bienestar individual. Este fin último se actualiza cuando la norma logra que los sujetos a los que va dirigida cumplan con su disposición, porque de no cumplir, como ya se ha mencionado, devendrá el elemento sancionador o coercitivo, propio de la norma jurídica. Al tratarse de un medio elaborado por los hombres como instrumento de control impositivo, los miembros de la sociedad pretenden evitar por ejemplo que las personas se maten unas a otras, que se apoderen de bienes ajenos, y por otro lado, que cumplan con lo que se obligan en un contrato o que sean pagados los impuestos, bajo una amenaza latente de hacer efectivos los medios de fuerza en caso de incumplimiento.

Para Kelsen las normas de Derecho tienen que ser normas de contenido sancionador que condicionarán sus consecuencias al momento en que sean transgredidas. En este punto es importante conocer el concepto del “deber ser” que más adelante analizaremos pero que generalmente se refiere a que el órganos u

⁶ Cfr. Recasens Siches, Luis. *Introducción al estudio del Derecho*. 12ª ed., México, Porrúa, 1997. p. 90.

órganos legisladores le dan a las normas supuestos hipotéticos que establecen “deberes”.⁷

Los elementos de una norma pueden estar considerados a lo largo de un cuerpo normativo y estar expresados de diferente forma gramatical. Por ejemplo, cuando el legislador prohíbe el robo, primero es definido el concepto de robo uniendo enunciados sin el elemento sancionador y que forman parte de un artículo de un código. Posteriormente en otro enunciado se establecerá la sanción incluso en otro texto legal distinto.

Para determinar los componentes que conforman la norma jurídica, Kelsen⁸ explica que su estructura lógica consiste en la existencia de un supuesto hipotético cuya realización será continuado por una sanción o castigo, por ejemplo si un hombre mata a otro, el Estado es encargado de castigar al agresor.

Esta explicación nos lleva a un primer momento entendido como supuesto hipotético, el cual es reconocido por Kelsen como “norma primaria” y se refiere a que una persona debe de conducirse de determinada manera; el segundo momento o “norma secundaria” se trata de la coacción, que de manera legítima y exclusiva posee el Estado para hacer cumplir la “norma primaria”.

Para el maestro García Máynez⁹ “El supuesto es uno de los elementos integrantes del precepto jurídico, y su importancia es capital, ya que señala los requisitos que condicionan las facultades y los deberes establecidos por el mismo

⁷ Cfr. Kelsen, Hans. *Teoría general del Derecho y del Estado*. 2ª ed., México, UNAM, 1995, p.52.

⁸ Kelsen, Hans. *Teoría pura del Derecho*. 2ª ed., México, UNAM, 1982. Citado por Recasens Siches. *op. cit.* p. 123.

⁹ García Máynez. *op. cit.* p. 6.

precepto, los cuales son las consecuencias de aquel supuesto. El supuesto jurídico puede definirse como el conjunto de condiciones de cuya realización depende la validez normativa de las consecuencias jurídicas.”

Debemos señalar una excepción al precepto jurídico, porque no solamente regula el comportamiento de las personas sino algunos preceptos producen como consecuencias la atribución de facultades o derechos subjetivos a determinadas personas.

No toda ley constituye un precepto jurídico completo, existen normas a las cuales se les ha llamado imperfectas porque se encuentran desprovistas del elemento sancionador, únicamente enuncian una serie de reglas que complementan a las normas jurídicas perfectas. Por ejemplo el artículo 9° del CFF establece lo que debemos entender por residentes en el territorio nacional, este componente condicional carece de enunciar alguna sanción, sin embargo, es complementado con las sanciones previstas en el mismo Código al incumplimiento de disposiciones fiscales de las personas consideradas residentes en el país. Por lo anterior, debe considerarse que la norma es un componente de hipótesis o supuesto y la consecuencia como parte de la misma relación jurídica.

I.1. Elemento formal.

Una vez identificados los preceptos normativos jurídicos, advirtamos su elemento formal, el cual vincula a la norma con el proceso específico de su creación, el cual es descrito en una norma primigenia establecida con anterioridad, en ese momento no está en debate si la norma es justa o no, la importancia radica

en cumplir los requisitos previstos para su creación. En el Estado de Derecho observamos que las Constituciones prevén la existencia de un organismo estatal facultado a legislar, y una vez que éste observa las reglas del proceso legislativo, el cual consiste esencialmente en someter a votación de los miembros de un Congreso el proyecto de ley, en caso de que la mayoría lo apruebe y aún con los votos de una minoría contraria, se hace válido este precepto jurídico bajo el elemento formal.

Este aspecto formal de la norma, para Kelsen¹⁰ es una peculiaridad del Derecho que posee trascendencia teórica, porque regula su propia creación al emanar de la autoridad competente mediante los procedimientos previstos en una ley.

I.2. Elemento material.

El contenido material de una norma jurídica expresa realidades y tutela las simples exigencias naturales y morales del hombre, comprende los más puros valores como la justicia, vida, libertad, etcétera. No obstante la división del elemento formal y material de la norma, ambos se complementan: el aspecto formal nace en el momento de ser aprobada como ley y cuyo contenido expresa el aspecto material; el *deber ser* o *deber hacer* de los valores puros y naturales. Una norma formalmente creada y por tanto obligatoria puede tener en un mayor o menor grado el elemento material según su contenido, sin embargo no siempre van de la mano: para la normatividad (por ejemplo un reglamento de vialidad) el contenido deviene de ser formal por su proceso de creación, no representa materialmente un valor

¹⁰ Cfr. Kelsen, Hans, *óp. cit.* pág. 45.

natural sino un mandato de hombres que fungen como autoridades y que si bien pretenden cuidar ciertos valores con respecto a una situación real es obra humana que condiciona a determinadas circunstancias para satisfacción de necesidades sociales y no es naturaleza pura.¹¹

Además de referirse a los valores ideales inherentes al ser humano, la materialidad de la norma contiene ciertos detalles de momentos históricos de un país, en los cuales se ha intentado satisfacer las necesidades sociales respecto a situaciones demandadas por el núcleo poblacional. El grupo de individuos que logra imponer su autoridad percibe dichas exigencias y dan paso a la creación de leyes.

I.3. Fuente de lo obligatorio.

Según se ha dicho anteriormente, el Derecho surge a partir de planteamientos que permitan la realización de determinados fines. Estos planteamientos son los medios empleados para obtener la finalidad requerida, y ésta se convierte en efecto y consecuencia de los primeros. Si no hubiera un nexo de causalidad entre ambos, conseguir la finalidad sería imposible.

Para el caso específico de la norma jurídica, un hombre se puede conducir de cierta forma no siendo obligado siempre a hacerlo así, el carácter de obligatorio surge cuando una norma ordena realizar la conducta, en ese supuesto nace la obligatoriedad de conducirse conforme a los planteamientos de la norma como único medio para llegar a la finalidad del Derecho. El sujeto entonces, deberá

¹¹ Cfr. Recasens Siches. *op. cit.* p. 91

utilizar los medios que directamente conducen al fin preservado por la norma, ya que éste se encuentra ordenado en un imperativo.

Las normas de la moral son observadas por un sujeto con total libertad de asumir actos plenamente suyos y sin que medie la coacción. A los fines de la moral no se puede ir forzado por el poder estatal sino por esfuerzo propio y por vocación. En contraste, el Derecho obliga al mismo sujeto a comportarse como la ley prevé con independencia del modo de pensar y sentir de esa persona. Para que un deber moral impere debemos entender que dichos valores son “obligatorios” aun cuando son ideales, la persona determinará si reconoce dichas normas como válidas y decide dirigirse bajo esos principios, en cambio, la obligación jurídica es establecida por el Derecho con total independencia de lo que íntimamente piensa el sujeto, o sea, es establecida la obligación objetivamente¹².

Desde un punto de vista valorativo tomado en cuenta por el órgano legislativo para crear las normas,¹³ el Derecho se dicta en función de corresponder fundamentalmente a la manera de pensar y sentir de la inmensa mayoría de la gente cuya conducta va a normar, se requiere de la opinión favorable de la colectividad.

El Derecho obliga una vez que se ha establecido desde su aspecto formal sin tomar en cuenta la consideración del sujeto obligado y nunca quedará condicionada

¹² *Ídem.*

¹³ Toda forma de Derecho procede de la voluntad del Estado, no como sujeto real y de consciencia propia sino personificado en una serie de actos realizados por determinados individuos (legisladores, funcionarios administrativos, asambleas, etcétera.) que convergen en la creación de una ley general de índole normativo jurídico. Se atribuye esta creación a un sujeto conceptual, el Estado, el cual es centro de imputación de la unidad de todo el orden jurídico nacional. Los órganos del Estado son todos aquellos que el Derecho reconoce como tales y a los cuales permite actuar en un ámbito de competencia, su actuar equivale la voluntad del Estado por lo que una norma que no sea impuesta por el Estado no es norma jurídica y por lo tanto carece de obligatoriedad.

su obligatoriedad a que el sujeto esté o no conforme con el precepto. De lo anterior surge el postulado universal del Derecho de que el desconocimiento de las normas jurídicas no exime a nadie de su cumplimiento.

I.4. Teoría de los imperativos.

Esta teoría encuentra su base en los estudios sobre la moral de Immanuel Kant, en los que postula dos tipos de deberes: 1. Categóricos y 2. Hipotéticos.

Imperativos categóricos “ (...) son aquellos que mandan a una acción por sí misma como valorativamente necesaria y sin poner condición alguna para su realización, los hipotéticos condicionan a realizar una conducta como medio para el logro de determinado fin.”¹⁴

Los imperativos categóricos se dividen en prohibitivos y mandatos, por ejemplo en el primer caso: no deberás matar; en el segundo: debes contribuir a los gastos del Estado.

Como se mencionó antes, los imperativos hipotéticos son condicionales, por ejemplo, la obligación de seguir los protocolos del fedatario público *conditio sine qua non* para constituir una sociedad mercantil. Existen también división de estos imperativos¹⁵: 1. Los que postulan una necesidad condicionada y 2. Los que postulan un deber condicionado. Los primeros no imponen deberes, determinan los pasos a seguir para la consecución de un objetivo y sin los cuales sería imposible

¹⁴ Kant, Immanuel. *Fundamentación de la metafísica de las costumbres*, capítulo II. Chile, Escuela de Filosofía Universidad ARCIS, 1973, pp. 13 y 14. Traducción de Manuel G. Morente, Madrid, 1932, Ed. Calpe, p. 33.

¹⁵ Laun, Rudolf. *Derecho y Moral*. México, UNAM, 1959. Citado por García Máynez. *op. cit.* p. 10.

alcanzarlo, en el segundo caso estamos ante la obligación de actuar de un modo determinado previo cumplimiento de la condicionante.

Ejemplificando lo anteriormente expuesto: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en su artículo 36, fracción I, la obligación del Ciudadano de la República a “(...) inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o, trabajo de que subsista (...)”; fundamento éste de la obligación de inscribirse al padrón de contribuyentes o Registro Federal de Contribuyentes (RFC). Sin embargo para cumplir con este deber es necesario que previamente se cumplan los requisitos para ser Ciudadano de la República. Observamos que este imperativo categórico prevé una hipótesis para su aparición, sin el cual carece de sentido toda obligación.

Estos imperativos hipotéticos conforman el orden jurídico positivo.

I.5. El deber en su aspecto ético.

El “deber ser” expresa el sentido fáctico de que la conducta humana se encuentra encaminada por una norma, ya sea moral, jurídica, religiosa, etcétera. Esta expresión demuestra la existencia de una norma, más no garantiza el comportamiento natural humano; que un individuo se comporte como *debe ser*. Es importante percibir que cuando el hombre no observa su *deber* no quiere decir que la norma no es válida, pues lo será incluso en ausencia de voluntad humana como se explica más adelante.

Todo *deber* se refiere a la actuación de la persona que recibe el nombre de obligado, inmerso en la necesidad de acción por exigencias morales en un primer momento, que según los autores en la materia no difiere sustancialmente del deber jurídico. Lo anterior sucede porque la voluntad impuesta por el legislador y convertida en ley no sería posible sin la aceptación universal de los valores que se desean resguardar y en ese mismo instante el obligado entrega su voluntad de obedecer. De hecho, para Kelsen¹⁶ hablar de la norma jurídica como un mandato del Estado mediante su órgano competente es entendido en un sentido figurado, ya que de la mano del deber jurídico se encuentra el hecho de que la colectividad acepte conducirse de alguna forma y exprese la voluntad colectiva en la forma de un mandato representado. Los legisladores como representantes de su pueblo trabajan para convertir la existencia de principios universalmente aceptados y objetivos en normas de conducta, y una vez creada la ley es obedecida por razones morales originarias, ya que sería limitado pensar que el cumplimiento al orden jurídico se basa esencialmente al temor a las sanciones como característica del Derecho. De esta forma describimos una de tantas justificaciones de la existencia del Derecho positivo como imposición e invención humana.

Existe una estrecha relación entre el deber jurídico y moral: el Derecho como medio de control social (entendido éste último como el método por el que los individuos, partes de un grupo, son enseñados a adaptarse a los usos y valoraciones del mismo), ha sido generalmente el medio más eficaz de convivencia humana mediante la coercitividad. A su vez, el hombre por naturaleza y atendiendo al uso de la razón y el pensamiento ha vivido dentro de las normas de la moral y aplicación de valores para realizar sus fines, estas normas respetan el libre albedrío

¹⁶ Cfr. Kelsen, Hans. *op. cit.* p.41.

del individuo y en caso de no obedecerlas se sufren sanciones de consciencia internas. No es suficiente que estas determinaciones éticas regulen las complejas relaciones humanas, es necesaria la existencia de una autoridad que garantice el orden social de convivencia. Así en la actualidad el hombre se encuentra inmerso en una sociedad en la que pueda desenvolverse dentro de un orden y cuyo cumplimiento depende del Derecho positivo (coercitivo), no obstante que el hombre mantiene de forma originaria el deber moral de cumplir con las normas de Derecho positivo, no importando que éstas sean relativamente injustas porque así se han aceptado por el grupo social.

La característica esencial del *deber* puro la observamos en la teoría de la autonomía de la voluntad, en la que Kant¹⁷, explica que la decisión de cumplir con un deber es exclusivamente del sujeto obligado y no de la voluntad u obligación ajena, por ello el deber moral no puede ser exigido por un tercero. En ese caso si se dice que un individuo *debe comportarse* de un modo eso no quiere decir que lo está exigiendo alguien más y que requiera tal cosa, ni el que el obligado realmente lo haga, a diferencia del obligado jurídicamente donde existe una persona que pretende que ese deber sea cumplido y hacerlo exigible, como se muestra a continuación.

I.6. El deber jurídico.

Este concepto ha sido ampliamente estudiado por la doctrina desde diferentes puntos de vista, originalmente en el “deber ser”; concepto específico de la moral

¹⁷ Kant, Immanuel. *op. cit.* p.88.

relacionado a un individuo al que le permite o prohíbe un margen de dirección en su conducta, por ello decimos que una persona se encuentra moralmente obligada a actuar de un cierto modo (regido todo por una norma moral), sin embargo, el deber que nos ocupa se trata del jurídico como consecuencia del Derecho. Las normas en general como ya se ha dicho, encuadran la conducta de la persona. En las normas jurídicas una vez que es actualizado el supuesto hipotético que contienen las mismas, de manera inmediata se producen consecuencias, las cuales consisten por ejemplo en el campo del Derecho Civil en la creación, transmisión, modificación o extinción de deberes de dos o más personas. Hablando del campo del Derecho Penal las personas vinculadas pueden ser el infractor, el agredido y quien ejecuta la sanción, lo anterior contrasta con el deber moral en cuanto a que éste obliga a un sujeto en particular.

A todo deber jurídico corresponde el actuar de otra persona de la misma clase, por ejemplo la obligación de una persona a ejecutar una obra civil, es correlativa al deber de la otra a pagar el precio por la contraprestación establecida en un contrato de obra (por ser una orden del derecho positivo). Además del deber jurídico de cada persona observamos la existencia de un deber moral de pagar una deuda por la obra, aunque este tipo de normas no obligan al sujeto sino únicamente el deber jurídico que surge cuando la ley determina que en caso de que no pague se aplicará una sanción contra su patrimonio, siendo que lo único que esta norma quiere es que sea realizado el pago como un hecho objetivo en el cual no media el ánimo o estado de pensamiento del deudor. Esta es la característica exclusiva del deber jurídico y se fundamenta en reglas de Derecho positivo, ya que, algunas de esas reglas no encuentran su contenido en normas morales, religiosas o sociales, sin embargo esos deberes existen.

Si el Derecho positivo es capaz de encuadrar a una persona determinada o identificar subjetivamente la obligación, el concepto se convierte en deber jurídico determinado para un sujeto (aspecto subjetivo) en tanto que existe una orden de sanción a quien se comporte contrariamente a lo previsto en la norma (hipótesis del acto sancionador). La persona que se encuentra obligada se vincula con la norma en cuanto que si se comporta o no por lo que la norma establece, podrá recaer sobre él la fuerza del Estado por haber violado el presupuesto jurídico.

Las personas se encuentran obligadas a realizar la conducta contraria a aquella establecida como condicionante de que la sanción aparezca. Si existe conducta contraria a la norma jurídica se entiende por acto antijurídico, y cabe decir que invariablemente es necesaria la validez de la norma de derecho (aspecto formal de su creación) porque le da la fuerza coercitiva al deber y al mismo tiempo detalla la relación que habrá entre el sujeto y de qué manera *debe* observar la ley.

I.7. La sanción como consecuencia de Derecho.

La consecuencia característica del Derecho positivo está contemplada en el mismo orden sistematizado de normas en forma de sanción por el incumplimiento de una ley. Para el hombre primitivo existieron el tipo de sanciones religiosas impuestas por el orden social o el titular eclesiástico¹⁸ quien determinaba si se había actuado indeseadamente. Otra forma sancionadora era la venganza como medio directo de intentar reparar un daño, sin embargo, con la creación del

¹⁸ "El ámbito religioso tomaba importancia para las civilizaciones antiguas, así por ejemplo en China el prestamista que fungía como acreedor ante un deudor moroso, amenazaba con suicidarse con la esperanza de que ya muerto, su espíritu perseguiría a su deudor." Weber, Max. Sociología de la religión. Madrid, España, Editorial ITSMO, 1997. citado por García Máynez. *op. cit.* p. 296.

Derecho se buscó precisamente dar certeza en aplicación de sanciones justas. Estas sanciones jurídicas son siempre coercitivas y fungen garantizando la eficacia de una norma, así ha sido desde la creación del Derecho; en un primer momento histórico se referían al castigo corporal, es decir, el Derecho Penal, y posteriormente se hizo la distinción con respecto a las sanciones civiles, por ejemplo, la privación de la propiedad de algún bien a una persona con el objetivo de resarcir los daños que haya ocasionado. Una vez superada la venganza privada y las sanciones impuestas por el mismo grupo social religioso, el poder público asume el ejercicio judicial y se constituyen órganos competentes que tienen como finalidad la imposición de sanciones justas.

Al supuesto de la norma (por ejemplo prohibir una conducta) se enlaza la sanción, por ello es esencial que el legislador catalogue cierto comportamiento y conectarlo a una sanción. El maestro García Máynez conceptualiza la sanción como “la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”¹⁹. La anterior definición indica un momento primario configurado por el supuesto jurídico de la sanción o la hipótesis, con carácter secundario aparece la inobservancia al deber establecido y como tercer instante surge la sanción.

Si las acciones condicionantes para que nazca la sanción no se actualizan, entonces no hay supuesto secundario, lo que contrasta en caso de existencia de un acto antijurídico. La anterior explicación se expresa en un principio general del Derecho *nullum crime sine lege*, esto es, no hay violación a la norma jurídica si no

¹⁹ *Ibid.* p. 295.

existe un acto contrario o ilegal previsto por la misma, porque no existe prohibición.

La sanción no debe confundirse con la coacción, en tanto que la primera es la consecuencia normativa del acto antijurídico, la segunda se refiere a la aplicación efectiva de aquélla por medio de la fuerza. En el momento en que le juez dicta la sentencia ordenando la sanción a una persona para que pague con sus bienes, si éste no cumple voluntariamente, el actor tiene derecho a solicitar al juez la ejecución forzada de su dictamen. La sanción se convierte entonces en una exigencia que conlleva una *amenaza* y la coacción es el cumplimiento de esta *amenaza*.²⁰

La indemnización es una figura específica de la sanción con la cual se intenta de corregir el daño, porque existe la posibilidad de exigir el cumplimiento de una prestación equivalente a la que se dejó de realizar en perjuicio de una persona. La sanción en este caso tiene como finalidad asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto antijurídico una indemnización por los daños y perjuicios que le ocasionaron.²¹

²⁰ P. ej.: Si Antonio no paga los cien mil pesos que Xavier le prestó vía pagaré, y el acreedor presenta demanda en contra del deudor y prueba su derecho, el Juez está obligado a condenar a Antonio la devolución de lo prestado más los daños y perjuicios que hubiere ocasionado, con la *amenaza* de que, si no lo hace, se le forzará a ello. (...) Si el Juez en su sentencia declara que Antonio debe pagar a Xavier los cien mil pesos que el primero recibió en préstamo más sus accesorios, y se da a aquél un plazo de 30 días para acatar el fallo, y no obstante la sentencia no es obedecida, los bienes del deudor serán embargados. Esta es una consecuencia del Derecho impuesta por el órgano sancionador, a través de la sentencia.

²¹ El Código Civil para el Distrito Federal en el artículo 2108 establece: Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación. Y en el artículo 2109: Se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

Al efecto el artículo 2110 del CCDF indica que “Los daños y perjuicios deben ser consecuencia inmediata y directa de la falta de cumplimiento de la obligación, ya sea que se hayan causado o que necesariamente deban causarse.”

Cuando se habla de un daño irreparable, por ejemplo cometer el delito de violación previsto por el CPDF, la sanción aparece en forma de un castigo corporal imponiéndose una pena de prisión, no se permite la obtención de prestaciones equivalentes entre agresor y ofendido. No obstante la indemnización o el castigo, puede aparecer el hecho de que surjan ambas en el mismo momento como partes de la misma sanción.²²

II. La norma tributaria.

II.1. Concepto.

Se ha dicho que la ley es un acto legislativo que crea supuestos jurídicos generales, y se trata de una manifestación del Estado a través de su órgano competente señalado por la Constitución. Esta ley no puede ser modificada a menos que el órgano legislativo determine necesaria una nueva disposición.

En México la ley es la única fuente formal del Derecho Fiscal por disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²² Al efecto el maestro Carnelutti clasifica el concepto de sanción en medidas jurídicas patrimoniales y personales. *Instituciones de Derecho procesal civil*. México, Editorial Harla, 1999, p. 20.

La norma fiscal contiene un criterio espacial referente al área geográfica específica en la que es válida y puede producir sus efectos. Este criterio obedece a hacer una diferencia entre los órdenes de gobierno del país: leyes fiscales federales, estatales y municipales, donde cada una de ellas tiene validez en el territorio político que le corresponde.²³

El Derecho Fiscal también comprende un criterio temporal en el que la ley está en vigor en dos vertientes diferentes, la primera se trata de la anualidad de las leyes tributarias señalada por la Constitución Federal: “Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: (...) IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.” Se entiende que la forma de obtener ingresos sea “legislada”²⁴ anualmente debido a que un principio de las leyes fiscales es el hecho de que sean destinados al gasto público (anual). Por su parte el artículo 6º del CFF señala 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. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. (...)Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las

²³ Por disposición del artículo 8 del Código Fiscal de la Federación se entiende por México y territorio nacional “lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.” Este artículo describe el ámbito espacial de la norma fiscal.

²⁴ En realidad el Órgano Legislativo no crea las contribuciones a percibir en la Ley de Ingresos, sino que los legisladores en un solo documento enumeran las contribuciones que entrarán en vigor en ese ejercicio fiscal (anual), siendo enumeradas y en ese momento se entiende por prorrogada la vigencia de las leyes reglamentarias de cada contribución.

disposiciones respectivas.” Este artículo reconoce los periodos establecidos en la ley de cada contribución, las cuales entran en vigor el siguiente día de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca fecha posterior (art. 7 CFF).

La otra vertiente se refiere al tiempo de vigencia establecido por la ley reglamentaria que corresponde a cada tipo de contribución.

Una vez prevista la situación de anualidad del Presupuesto de Egresos de la Federación, los legisladores en un solo documento enumeran las contribuciones que entrarán en vigor en ese ejercicio fiscal (anual), siendo enumeradas y en ese momento se entiende por prorrogada la vigencia de las leyes reglamentarias de cada contribución.

En cuanto a su forma de creación la ley fiscal es casi idéntica a cualquier otra, si no fuera por la orden del artículo 72 Constitucional que obliga a los Diputados a ser la cámara de origen²⁵, es decir, los Senadores se encuentran impedidos para iniciar leyes en materia impositiva. La iniciativa de leyes fiscales es facultad del Presidente de la República, la Cámara de Diputados y las Legislaturas de los Estados federados. Pasos posteriores a la creación de una ley -la discusión y aprobación- se siguen de modo normal: una vez aprobada por la cámara de origen pasa a la cámara revisora y en caso de no haber observaciones se envía al Presidente de la República para su promulgación y publicación en caso de que

²⁵ Este elemento generador atiende a razones históricas que van desde la creación de la Carta Magna de 1215 cuando los nobles plantean claramente sus necesidades a Juan sin tierra, hasta la inspiración de la revolución norteamericana contra la corona británica, el principio de “no taxation without representation” muy similar a aquel que formulara Justiniano: “Lo que es de todos debe ser aprobado por todos”, con la única diferencia de el primero es referente a la representación necesaria para el dictado de tributos.

tampoco existieran observaciones de su parte, de lo contrario regresa a la cámara de origen para su nueva discusión y si es aprobada por las dos terceras partes pasa a la cámara revisora, una vez que ésta también aprueba la iniciativa en dos terceras partes, el Ejecutivo federal deberá promulgar y publicar la nueva ley.

La ley es el concepto primordial en cuanto la existencia de contribuciones se refiere, sin embargo, existen también reglamentos que emite la autoridad competente de la administración pública en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, es decir, un medio o serie de pasos para la aplicación de la ley.

Posterior al reglamento, existen las circulares, creadas por la práctica administrativa del órgano público titular en la recaudación de las contribuciones, debido a actos investidos de su propia autoridad. Estas circulares son habitualmente los manuales o instructivos generales de ayuda los contribuyentes respecto al procedimiento que deben seguir para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien, se dirigen a quienes forman parte de la autoridad pública fiscal, en este caso las circulares son difundidas por los superiores jerárquicos para dar instrucciones a los inferiores sobre el funcionamiento de las oficinas y sus áreas administrativas y la interpretación que debe darse a las disposiciones fiscales, por ejemplo con su relación con el contribuyente.²⁶

²⁶ La vigencia de una norma fiscal esta determinada por la anualidad del ejercicio fiscal para el cual son emitidas y una vez terminado, hace cesar los efectos de la ley. Debe decirse que la práctica judicial demuestra que la controversias constitucionales que se promueven contra normas generales de vigencia anual (por ejemplo la ley de ingresos de un Municipio), en muchos casos debe decretarse el sobreseimiento con motivo que al momento de resolverse el asunto ya cesaron los efectos de la ley impugnada.

II.1.1. Elementos.

La norma fiscal debe contener dos supuestos, uno que es descriptivo que contiene los requisitos para el nacimiento de la obligación fiscal, o sea, el cuándo, cómo, quién y por qué está obligado; y el otro define las obligaciones del causante o las personas que tienen responsabilidad fiscal en la obligación.²⁷

El elemento descriptivo se asocia con los elementos constitucionales de la obligación: el objeto, sujeto e hipótesis normativa de contribuir.

II.2. La relación jurídico tributaria.

Al ubicar la norma tributaria debemos incluirla dentro de un todo unitario: el Derecho positivo mexicano como conjunto de normas jurídicas sistematizadas y ordenadas.

La materia fiscal surge como especialidad de todo ese ordenamiento jurídico que regula la obligación de una persona denominada contribuyente a pagar determinadas contribuciones al Estado, y en caso de no hacerlo, el pago se hace exigible por la vía coercitiva, además regula otro tipo de obligaciones vinculadas directamente con hacer eficaz ese pago de contribuciones, tanto para la autoridad pública-administrativa como para el contribuyente (esta última obligación puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar por parte del contribuyente, por ejemplo presentar declaraciones, no eludir el pago de impuestos y permitir visitas domiciliarias, respectivamente) .

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. 2ª ed., México, Oxford, 2009, p. 36.

El antecedente directo del Derecho Fiscal es la necesidad de que el Estado obtenga los recursos monetarios suficientes para su organización y funcionamiento, lo cual necesariamente implica gastos. Para la legislación mexicana las contribuciones del Estado son clasificados en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.²⁸

Una definición completa del Derecho Fiscal es detallada por el maestro Raúl Rodríguez Lobato al afirmar que se trata del “sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”²⁹

Para las normas fiscales la obligación radica en hacer, dar, no hacer y permitir. Esta obligación es precisamente el vínculo jurídico que une al Estado con un deudor al cumplimiento de una prestación económica. El Estado es denominado sujeto activo –en su forma de Federación, Entidad Federativa, Municipio y el Distrito Federal- de la relación y el contribuyente es llamado sujeto pasivo.³⁰ Es indispensable que el sujeto pasivo se encuentre inmerso en la hipótesis contemplada por la ley fiscal para adquirir esa obligación y de esta forma ser parte de la relación jurídico tributaria. El sujeto pasivo en el ámbito federal se divide en

²⁸ Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

²⁹ Rodríguez, Lobato. *op. cit.* p. 6.

³⁰ Únicamente en el caso de la solicitud de devolución de un pago de lo indebido, el contribuyente se vuelve acreedor frente al Estado.

personas físicas, personas morales de Derecho Público o Privado, asociación en participación y fideicomisos.

La obligación tributaria se extingue por antonomasia con el pago de dinero o excepcionalmente en especie, será previsto en ese carácter en la LSAT, no derivado de un contrato, por ejemplo –no debe confundirse su nacimiento con el Derecho Civil o Penal- y también tiene la única finalidad de recaudar las cantidades de dinero necesarias para sufragar los gastos públicos.

Cuando una persona realiza las actividades gravadas por el Estado, es decir, que se adecuan a la hipótesis o supuesto jurídico, surge en ese instante la relación tributaria. Al respecto el maestro Margáin Manautou define a la relación tributaria como “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”³¹ El tipo de obligaciones que surgen son necesariamente sustantivas o son formales.

Obligaciones sustantivas constituyen el “dar”, se cumplen una vez extinguido el crédito fiscal con el pago en favor del Estado, o bien su cancelación, condonación, etcétera. Las obligaciones formales son accesorias a las sustantivas y consisten en hacer o permitir, como la presentación de declaraciones o permisión de las facultades de comprobación por la autoridad fiscal.

³¹ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. 21ª edición, México, Porrúa, 2011, p. 292.

II.3. La obligación tributaria de los mexicanos.

El supuesto de la fracción IV, artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es punto de partida del Derecho Fiscal, este artículo le da el carácter legal a *la contribución*³² para el sufragio del gasto público federal, estatal, municipal y del Distrito Federal. De acuerdo con el artículo 31 constitucional, los mexicanos estamos obligados a “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.”

Si desprendemos la parte esencial de este artículo encontramos uno de los temas controvertidos en el Derecho Fiscal pero que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de interpretar, se trata de la obligación de contribuir que pareciera exclusiva para los mexicanos por medio del vínculo de nacionalidad, sin embargo, el máximo órgano judicial nos dice que se trata de una obligación general argumentando que esta disposición no limita o prohíbe que lo extranjeros deban pagar tributos, entonces el órgano legislativo federal, estatal o municipal actúa con total legalidad cuando expide leyes impositivas y que prevén el pago de todas las personas residentes en territorio nacional o dentro de una demarcación federativa, ya que obtienen beneficios económicos de México. No solo el vínculo de la nacionalidad obliga al pago de contribuciones sino criterios tomados por el legislador de la realidad económica como el de residencia, patrimonio, consumo o fuente de la riqueza de una persona.

³² Se conceptualiza como “la obligación legal de Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad.” Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho fiscal*. México, Oxford, 2011.

El maestro Alfonso Cortina Gutiérrez, indica que si los mexicanos y extranjeros gozan de la misma protección y goce de derechos, luego entonces deben tener idénticas obligaciones públicas.³³

El CFF es la ley reglamentaria del artículo 31 constitucional, fracción IV; dispone en su artículo 1º que las personas morales y físicas están obligadas al pago de contribuciones conforme a lo que disponen las leyes específicas de cada tributo. Además de las este tipo de personas, el CFF reconoce personalidad jurídica a las Asociaciones en participación y fideicomisos como sujetos pasivos; obligados directos de la relación jurídico tributaria.

De las explicaciones anteriores entendemos quién es el sujeto pasivo, es decir, quién se encuentra en el deber de pagar ciertas prestaciones económicas al Estado en forma de tributo en el momento en que este sujeto realiza la conducta – hecho generador- previsto por la hipótesis –hecho imponible- en la ley fiscal.

II.4. Principios constitucionales en materia tributaria.

Los principios inherentes a toda contribución se encuentran expresamente determinados por el artículo 31 constitucional, fracción IV, mismos que reconoce la doctrina: de legalidad tributaria, de proporcionalidad, de equidad tributaria y destino de gasto público.

La legalidad en el Derecho Fiscal garantiza que los órganos públicos no actúen de manera arbitraria y discriminada y que se apeguen al marco de acción

³³ Cortina Gutiérrez Álvarez. *Ciencia financiera y derecho tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1990. Citado por Venegas Álvarez, Sonia. *op. cit.* p.20.

normativo, en palabras de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se dice que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite. Este principio es dividido en la doctrina en su aspecto formal y material, el primero consiste en que toda contribución por la cual el Estado requiera un pago debe establecerse en una ley (atiende también al principio de reserva de ley como procedimiento *sui generis* del legislativo en la creación de leyes fiscales). El aspecto material es el hecho de que la norma fiscal por el hecho de ser ley, es abstracta, general e impersonal. Una excepción a este principio es la facultad discrecional con que puede actuar el Ejecutivo en los casos y supuestos que prevé el artículo 29 de la Constitución Federal en que determina los términos y forma de aplicación de las leyes y decretos.

El principio de proporcionalidad encuentra su base en el citado artículo de la Constitución Federal que establece la obligación de contribuir “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” sobre la base del principio de capacidad contributiva, entendida como la cantidad del patrimonio del sujeto pasivo que puede participarle al Estado. Dicha cantidad debe ser proporcional a sus ingresos.

La proporcionalidad atiende a dos aspectos:

1. Capacidad contributiva. Se refiere a que la carga impuesta al sujeto pasivo no debe ser de tal magnitud que extinga esa fuente de riqueza, gravando lo que verdaderamente resulta una ganancia en el caso del Impuesto Sobre la Renta en México. Surge de forma posterior a la capacidad económica.

2. Capacidad económica. Es la posibilidad del sujeto pasivo de obtener los recursos monetarios necesarios con los cuales cubre sus necesidades básicas.³⁴

Se puede decir entonces que, quien tiene la capacidad económica no precisamente conlleva la capacidad contributiva, o mejor dicho: quien tiene poco más de lo necesario para subsistir tiene capacidad contributiva. Al efecto la siguiente tesis jurisprudencial:

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

³⁴ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia. *op. cit.* p.70.

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.³⁵

La equidad tributaria surge como necesidad ante privilegios o formas de discriminación en el pago de tributos; nace revolucionariamente, y atiende a aspectos históricos de la doctrina de Adam Smith, conforme a la cual este principio debe dar las mismas consecuencias jurídicas a los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación jurídica, además que tengan las mismas características. Este principio da paso a crear algo como *categorías de contribuyentes* dentro de una misma contribución.

³⁵ Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003, p. 144.

Principio de destino a gasto público. El gasto público debe entenderse como las erogaciones que realiza el Estado para cumplir con sus funciones orgánicas y de satisfacción de las necesidades sociales (servicios públicos) de la Federación, Estados y Municipios. El destino de las contribuciones a este concepto es una condición constitucional de validez de los tributos.

Este es un principio de contenido social que busca el beneficio colectivo, no obstante que algunas contribuciones se crean para ser destinadas a fines específicos como el de estimular que las personas realicen determinadas actividades, cubrir costos de salud o de medio ambiente, a estas contribuciones se les dice que tiene un fin extra fiscal.

II.5. Elementos de las contribuciones

El artículo 5° del CFF establece que “Las disposiciones fiscales 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En la redacción de este artículo el legislador divide los elementos esenciales de las normas de contenido fiscal, y son aquellos que imponen cargas a los

particulares: objeto, sujeto, tasa o tarifa. No obstante existen criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que incluyen dentro de estos elementos a la época de pago.

El objeto es el elemento de la contribución que identifica la realidad económica que se grava, debe estar bien definido y establecido por la ley fiscal. Esta realidad económica toma su aspecto jurídico al convertirse en el hecho imponible que el legislador establece para que nazca la obligación fiscal, y ejemplo del objeto es el ingreso obtenido por una persona, el consumo de bienes, etcétera.

El sujeto de las contribuciones como se ha dicho anteriormente es dividido en pasivo y activo. El sujeto pasivo es el contribuyente, la persona física o moral que se ubica en el hecho imponible y en ese momento se encuentra obligada al pago. Se distingue en la doctrina entre el obligado principal y el obligado solidario, el primero es quien materialmente soporta la carga a su patrimonio, el obligado solidario simplemente está vinculado a realizar el pago ante la autoridad fiscal, un ejemplo claro el caso del Impuesto al Valor Agregado.

No es finalidad del presente subcapítulo agotar el tema del sujeto activo de la relación fiscal debido a que será desarrollado en el Segundo Capítulo como la persona directamente afectada en la configuración del fraude fiscal, sin embargo se hará breve conceptualización del sujeto activo. Éste se refiere a quien conserva la potestad de imponer los tributos, que en primer momento es el Estado a través de su órgano legislativo en la creación de contribuciones, sin embargo, en lo específico la ley confiere a un órgano administrativo la facultad de recaudarlas y asegurar el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos incluso de forma coactiva. A este último tipo de autoridades se les ha llamado

comúnmente *el fisco*. La propia Constitución reconoce el ámbito Federal, Estatal, Municipal y del Distrito Federal como sujetos activos en las contribuciones.

En el ámbito federal, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) personaliza al sujeto activo, como el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito público (SHCP) competente en la aplicación de legislación fiscal federal. Las Entidades Federativas, Municipios y el Distrito Federal cuentan también con órganos administrativos facultados en la aplicación de sus respectivas leyes fiscales estatales, municipales o del Distrito Federal con la imposición de aquellas contribuciones que la Constitución Federal les permite.

La base gravable es la dimensión de la capacidad económica de cada sujeto sobre la cual se cuantifica el monto de la contribución. Es el punto de partida para calcular el monto del impuesto o contribución de que se trate.

En la determinación de la base gravable se debe considerar la magnitud del objeto de la contribución que será tomado en cuenta, deducciones o incrementos en el mismo y por último la aplicación de los elementos matemáticos sobre el resultado que arrojan las dos consideraciones anteriores.³⁶

Tasa o tarifa. Es el aspecto cuantificable de la obligación fiscal. Algunos autores utilizan ambos conceptos indistintamente, otra corriente doctrinaria identifica el término de *tasa* empleado en la determinación de las contribuciones de forma proporcional, mientras que la *tarifa* es una cantidad monetaria específicamente determinada. Para efecto del presente estudio tomemos estos términos de forma indistinta, ya que corresponden al mismo concepto que recae

³⁶ Cfr. José López Berenguer. *Las bases liquidables en el impuesto del timbre*. Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1956. Citado por Venegas Álvarez, Sonia. *op. cit.* p. 120.

sobre la base del tributo gravable, sin embargo en la subdivisión encontraremos la diferencia hecha entre los autores al respecto.

Existen tres tipos de tasas:

Tasa porcentual.- este tipo de tasa o tarifa expresa el monto a pagar con relación al valor del objeto del tributo, manifestado en un porcentaje fijo.

Tasa fija.- (algunos autores lo denominan *tarifa*) en este caso la ley determina la cantidad exacta que deberá pagarse por cada concepto que implique el pago de una contribución, generalmente se utilizan rangos sobre los cuales se debe pagar un monto específica para cada uno.

Tasa progresiva.- estas aumentan en consideración del aumento en la base gravable de manera sucesiva, es decir, a mayores ingresos mayores impuesto por ejemplo. Es importante mencionar que existe un límite para cada contribución que se determina de esta forma a fin de evitar consumir el cien por ciento de la fuente del tributo.

Por lo que se refiere a la época de pago como elemento de la norma fiscal, las leyes específicas de cada tributo establecen el plazo de tiempo en el que deberá cumplirse con las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos. En palabras del maestro Emilio Margáin Manautou, el legislador toma en cuenta el lapso de tiempo más cómodo para el contribuyente y en el que la autoridad fiscal pueda tener el control de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales.

El artículo 6º del CFF establece al respecto que las contribuciones se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y a falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración presentada ante las

oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al de la recaudación o retención cuando la contribución se calcule por períodos establecidos en la ley. En cualquier otro caso el pago debe hacerse dentro de los 5 días hábiles siguientes al de la causación.

El artículo 66 del CFF establece como excepción al pago en una sola exhibición del artículo 6º, al permitir pagar la obligación fiscal a plazos o en parcialidades una vez que la autoridad fiscal se pronuncia de forma positiva a petición del contribuyente.

II.6. Teorías que justifican el pago de las contribuciones.

El Estado mexicano en ejercicio de su poder soberano mantiene siempre la potestad tributaria de imponer el cobro de tributos que considera necesarios, sin embargo es importante conocer algunas de las teorías que justifican este derecho del Estado de disponer de los medios económicos de su población. No debe confundirse dicha justificación *ex lege* con la fuente de los tributos (ley), debido a que las teorías desarrollan el contenido ético, histórico, jurídico y filosófico del cobro de tributos.

II.6.1. Teoría de los servicios públicos.

Esta teoría sostiene que el pago realizado por los contribuyentes tiene la finalidad de sufragar los gastos ejercidos por el Estado en la prestación de servicios a la colectividad, es decir, se trata de una contraprestación de forma indirecta y mediata. Si bien la mayoría de los ingresos que obtiene el poder estatal son

dirigidos a la prestación de los servicios, no toda actividad y gasto del ente público es destinada a tal fin, sino que también realiza funciones de carácter totalmente diferente, como ejemplo el costo de guerras y las aportaciones monetarias a organismos internacionales de los que un país es parte.

II.6.2. Teoría de la sujeción.

La teoría explica que la obligación del sujeto de pagar tributos radica en su carácter de súbdito ante el Estado, el objeto de esta obligación es simplemente la relación de sujeción con el Estado en donde este último mantiene siempre el poder de subordinación con el contribuyente, sin embargo esta teoría deja fuera el hecho de que las personas extranjeras también tienen obligación de tributar, también contiene una explicación retrograda (de Estados monárquicos) para los Estados de Derecho contemporáneos.

II.6.3. Teoría de la necesidad social.

Parte de considerar las obligaciones del Estado en satisfacer las necesidades sociales y no únicamente los servicios públicos. Estas necesidades son en primera instancia de carácter individual entendidas como requerimientos básicos de la subsistencia de una persona como el vestido, educación, alimentación, etc., y una vez cubiertas surgen las necesidades colectivas que de forma muy similar y paralela a las individuales tienen que ser satisfechas por el Estado, por ejemplo el orden y la seguridad.

Esta teoría es la más aceptada por la doctrina nacional, observando que la historia estatal mexicana es en cierto momento paternalista poniendo al total al alcance de las personas el alimento, la vivienda, servicios médicos, etcétera.

II.6.4. Artículo 31, fracción IV; el gasto público.

Para el caso específico de la legislación mexicana, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala la obligación de los mexicanos (que no por ello se excluye a los extranjeros) de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal en que residan. En este contexto la importancia radica en saber lo que debemos entender por gastos públicos.

El maestro Gabino Fraga los define como “los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.”³⁷

Las características que debe tener el egreso que cubra el gasto público son: 1. Que la ejecución del recurso sea por conducto de la administración activa con fundamento en los artículo 31, fracción IV, 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución. 2. Que el recurso obtenido se destine a sufragar los costos que implican el funcionamiento del aparato administrativo estatal. 3. Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos de la Federación. 4. La erogación debe estar destinada a un gasto específico de la partida correspondiente en el Presupuesto.

³⁷ Fraga Gabino. *Derecho administrativo*. 40ª edición, México, Porrúa, 2000, p. 270.

CAPÍTULO SEGUNDO. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES.

I. El poder tributario del Estado.

Previo al análisis del tema principal de este trabajo es necesario describir al sujeto activo de la relación tributaria, como el ente afecto a la ejecución de conductas de particulares contrarias a la norma, por ello el siguiente subcapítulo será dirigido a precisar la composición y atribuciones del ente encargado de la administración tributaria en sus facultades de determinación, recaudación, comprobación, ejecución y en su caso, establecer sanciones.

El poder tributario de un Estado es la facultad jurídica y por tanto legítima de establecer las contribuciones que estime pertinente, o como lo define el maestro Raúl Rodríguez Lobato, “la potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”³⁸ Este mismo poder permite al ente público imponer excepciones a las contribuciones, a las obligaciones de control a cargo de las personas que son obligadas en su competencia territorial, así como infracciones, delitos y sanciones relacionadas con la materia fiscal.

El poder público ejerce en un primer momento su imperio tributario mediante el órgano legislativo, ya que conforme al principio de legalidad de los

³⁸ Rodríguez Lobato. *op. cit.* p.6.

tributos, éstos deben pasar por el proceso legislativo para ser legítimos.³⁹ El segundo momento del poder tributario corresponde a la Administración Pública, como encargado de ejecutar las leyes y hacerlas cumplir, incluso aplicará la legislación fiscal para los casos de controversia entre los contribuyentes y la administración pública. Por último el Poder Judicial será el encargado de resolver las controversias entre el Poder Ejecutivo o Legislativo y los contribuyentes. No obstante, previo a la resolución de los casos por el Poder Judicial, los litigios en materia fiscal deben ser promovidos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como primera instancia.

Los elementos del poder tributario son:

- a) es irrenunciable debido a que el Gobierno mantiene siempre la obligación de ejercer esa atribución, de lo contrario supondría la extinción del poder estatal.
- b) es objetivo debido a su origen y establecimiento proveniente de una norma jurídica, porque ésta es el único medio por el cual surgen los tributos, no de contratos, no de responsabilidad civil, etcétera.
- c) es imprescriptible debido a que la imposición de tributos es vigente en todo momento en que se haga por la vía legal y legítima.
- d) es indelegable porque una vez que la Constitución federal o estatal otorga el poder de imponer contribuciones, la autoridad no puede transferir dicho poder a un tercero.⁴⁰

³⁹ *Vid. supra.* p. 24

⁴⁰ *Cfr.* Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. 1, 3ª ed., Buenos Aires, De Palma, 1976, p.268.

Es importante mencionar el ámbito territorial en el que la imposición tributaria del Estado es efectiva, éste corresponde al espacio donde el país ejerce su soberanía⁴¹ y por lo tanto aplica su orden jurídico.

Este elemento soberano del Estado debe existir en su política interior y deber ser reconocida en sus relaciones con los demás países. La soberanía se concibe en la doctrina⁴², como la voluntad generalizada y superior a las voluntades individuales para satisfacer necesidades colectivas, este es el poder que permite al poder estatal exigir a sus gobernados los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas, sin embargo, debemos tener en cuenta que los ciudadanos a través de sus representantes autorizan dicha imposición de contribuciones para cubrir los costos de las necesidades públicas. La potestad tributaria no es puramente relación de poder, aunque sí lo es su antecedente que relacionaba al monarca con el súbdito. Actualmente en un Estado de Derecho hablamos de una relación jurídica que conlleva certeza y seguridad para las personas a las que se dirige la ley fiscal⁴³, no obstante siguen existiendo actos arbitrarios de la autoridad fiscal.

⁴¹ Al efecto el artículo 42 constitucional establece que “El territorio nacional comprende: I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

⁴² La mayoría de los tratadistas coinciden en definir la potestad tributaria como una manifestación de la soberanía, al ser constituida por los poderes públicos. A su vez, “(...) la soberanía es la base determinante de la organización

⁴³ Se dice que “la división política se establece en la Ley Suprema y de ella derivan también los poderes y las potestades públicas, entre las cuales sobresale precisamente la potestad en materia de contribuciones”. Carballo Balvanera, Luis. *La distribución de la potestad normativa de las contribuciones en México*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época, año VI, México, 1993, p.2.

Es importante anotar la diferencia entre el concepto de poder y competencia tributaria, en el sentido que el poder se entiende como la facultad de realizar la voluntad interna o externa por cualquier medio, en cambio la competencia es la facultad para ejercer atribuciones bien determinadas por la normatividad.

Estos elementos del poder estatal en materia fiscal tienen límites constitucionales materializados en los derechos fundamentales a cada particular, los cuales deben ser considerados por el legislador en el momento de ejercer y plasmar su potestad tributaria, debe también aplicar principios de política fiscal en la forma de organizarlos, para que exista un sistema más justo y que tome el camino del desarrollo nacional.

II. El sujeto activo: órganos de la actividad tributaria del Estado.

El análisis del presente subcapítulo tiene por objeto conocer a los entes públicos trasgredidos con la actuación en fraude a las disposiciones fiscales, por ello se analizará el sujeto activo a efecto de relacionar esta figura con el tema principal de la tesis.

Como se ha comentado, la relación tributaria supone dos sujetos: uno es activo y tiene las atribuciones reconocidas por la Ley para gestiones de cobro, determinación de créditos a favor del Estado, comprobación, ejecución e imposición de sanciones; el otro sujeto es pasivo, y se refiere al contribuyente obligado a hacer, dar, no hacer y permitir o tolerar, no obstante que el pago es la forma por antonomasia de cumplir con la obligación fiscal o también llamada obligación sustancial o principal.

II.1. Ámbito tributario de los tres niveles de gobierno en México.

El sistema federal de nuestro país ubica en cuatro categorías a los sujetos activos: Federales, Estatales, Municipales y del Distrito Federal. En el ámbito federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante un organismo desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria es el responsable de aplicar la legislación federal de la materia con fundamento en el artículo 2° de la LSAT que al efecto establece: “El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público (...)”.

Cada una de las entidades federativas que integra al país cuenta con autoridades encargadas de la fiscalización y recaudación de contribuciones estatales. El artículo 121 constitucional determina el ámbito espacial de las leyes de los Estados, las cuales no pueden tener aplicación fuera de su propio territorio.

Las constituciones estatales indican la obligación de sus residentes a contribuir para los gastos del Estado y Municipio. Sin embargo estas disposiciones y sus reglamentarias se encuentran delineadas por la normatividad federal, que le permite gravar ciertas materias.

En el Distrito Federal (D.F.) por ejemplo, la propia Constitución Federal reconoce a la asamblea legislativa del D.F. la facultad de aprobar anualmente un presupuesto de egresos y una ley de ingresos por el mismo periodo, que contenga las contribuciones necesarias. La Iniciativa de esta ley corresponde al Ejecutivo del Gobierno del Distrito Federal.

El Reglamento Interior de la Administración Pública del D.F. establece que la Tesorería es el órgano encargado de realizar todas las funciones inherentes a la recaudación, comprobación, determinación y cobro, para hacer efectivos los créditos del Gobierno del Distrito Federal.

En el caso de los Estados y Municipios, el fisco o el ente administrativo encargado de ejercer estas facultades de autoridad tributaria regularmente son las Secretaría de Finanzas y las Tesorerías Municipales, respectivamente.

Los Municipios carecen de potestad tributaria, es decir, el establecimiento de las contribuciones que recauda el Municipio son impuestas por las Legislaturas de la Entidad Federativa a la que corresponda. Al respecto el numeral 115 constitucional, fracción IV dispone que:

“IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley; (...)”

Los Estados y Municipios participan de los ingresos obtenidos por contribuciones federales, conforme al artículo 73 constitucional, fracción XXIX establece que: “(...) Las entidades federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones que establece el Congreso de la Unión, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”

II.2. Fisco y Hacienda Pública.

Para comprender los órganos administrativos y organismos autónomos que intervienen en la actividad fiscal, debemos entender por la palabra *fisco*, el ente público donde se deposita el poder que hace posible la integración de la Hacienda Pública debido a que se forma con los ingresos del Estado.

El origen de la palabra atiende al depósito en una bolsa, cesto o canasta, del dinero cobrado por un funcionario encomendado del Gobierno en cuestión por concepto de tributos y proviene del latín *fiscus*; con esta misma palabra se denominaba al funcionario. Desde entonces se identifica a la autoridad que cobra y administra los tributos como *fisco*. La palabra de Hacienda Pública es utilizada comúnmente como sinónimo de fisco y fue originalmente utilizado por los

romanos, para referirse al tesoro que los soberanos obtenían de la colectividad, con objeto de destinarlo a supuestos fines del Estado.

El fisco se conceptúa como la parte de la Hacienda Pública que “se forma de las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, (...) viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie”⁴⁴

La Hacienda Pública es definida como la “función gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país. Consiste en recaudar directamente los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; así como captar recursos complementarios, mediante la contratación de créditos y empréstitos en el interior del país y en el extranjero (...) Es el conjunto de bienes, propiedades y derechos del gobierno federal.”⁴⁵ Al respecto, es importante comentar que las partes de la Hacienda pueden dividirse en su aspecto objetivo: referente al patrimonio del Estado; subjetivo: es el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Jefe del Servicio de Administración Tributaria; y estructural: diversas administraciones encargadas de las atribuciones del SAT en lo referente a los ingresos tributarios: impuestos, derechos, contribución de mejoras, aprovechamientos y productos. El primer elemento es la materia esencial para efecto del presente estudio.

⁴⁴ Definición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Citada por Hallivis Pelayo, Manuel. *Fisco, federalismo y globalización en México*. México, Tax Editores, 2003.

⁴⁵ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental. *Glosario de Términos más usuales en la Administración Pública Federal*. SHCP, México, p.218.

No obstante la acumulación de los recursos monetarios estatales, el otro aspecto de la Hacienda implica la realización de pagos cuando el Estado asume la figura de deudor.

II.3. La Administración Tributaria.

La palabra *administración* se refiere al gobierno o dirección de alguna cosa, y proviene del latín *administratio*. Por tributario entendemos lo perteneciente al tributo; carga u obligación de tributar que proviene del latín *tributum*. La unión de ambos conceptos definen a la administración tributaria como “el órgano del Estado cuyo contenido específico es aplicar los impuestos (planeación, control y recaudación de un tipo de ingresos públicos) y atender a su correcta percepción, cuya actuación da origen a especiales relaciones entre el Estado y los contribuyentes, las que deben ser regidas por normas de derecho, (...) que integrarán un verdadero código.”⁴⁶

La administración tributaria posee la facultad de percibir el pago de los tributos y comprobar las obligaciones, como parte de los procedimientos de gestión en la materia. El sujeto activo de la relación tributaria está representado por el Poder Ejecutivo en cualquiera de sus tres niveles de gobierno y el caso *sui generis* del Distrito Federal, explicados con antelación.

En México las funciones de gestión tributaria son las siguientes:

⁴⁶ Illanes, Luis y Díaz McArthur, Leonel. *El control de los impuestos en los países en desarrollo de América*. Vol.1, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1981, p. 7.

a. comprobación.- investigación y prueba del cumplimiento de obligaciones fiscales.

b. determinación.- se refiere a ubicar al sujeto pasivo dentro de la hipótesis normativa. Tiene un doble aspecto, 1. Cualitativo: en nuestro país es previsto el principio de autodeterminación de las contribuciones, la autoridad tiene las atribuciones para corregir los montos que presenten los particulares, o bien, suplir la omisión de éstos (hetero determinación); y 2. Cuantitativo: valorar el monto y hacer líquida la hetero determinación.

c. recaudación.- se refiere propiamente al pago que recibe la autoridad fiscal, ya sea de forma voluntaria por el particular o ejercer el procedimiento económico coactivo, cuando el pago es insuficiente o realizado de forma extemporánea.

d. ejecutar.- que se refiere a los procedimientos utilizados para resolver las controversias que se presentan entre los obligados y las autoridades.

e. sancionar.- imponer la consecuencia jurídica prevista por la norma fiscal al incumplimiento de las obligaciones.

II.3.1. El Servicio de Administración Tributaria en México (SAT).

El origen del SAT se encuentra la LSAT publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, que entraría en vigor el 1º de julio de 1997. Establece la creación de un órgano desconcentrado con carácter de autoridad fiscal, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene por objeto de aplicar la legislación fiscal y aduanera.

El SAT fue creado siguiendo patrones internacionales, que se han encargado de promover la creación de órganos independientes que demuestren su viabilidad funcional y de transparencia. Estos principios son recogidos por la Exposición de Motivos de la LSAT al expresar que su objetivo es el de “(...) configurar una organización especializada, conformada por personal profesional calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudatorios y en el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes. Para ello, deberá contar con autonomía en los aspectos técnicos sustantivos, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen”.

El artículo 1º de la LSAT señala que su naturaleza jurídica es de ser un órgano desconcentrado⁴⁷ de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con autonomía presupuestal y de toma de decisiones o emisión de resoluciones, con la finalidad de que le brinde mayor agilidad de trámite. Tiene todas las características de la autoridad fiscal.

La diferencia entre la figura de desconcentración administrativa con el de descentralización, es en el sentido de que la primera, conserva la relación jerárquica con un ente administrativo superior y no posee autonomía orgánica, patrimonio y personalidad jurídica propia, contrario a lo que sucede en la descentralización administrativa. Véanse algunas de las ventajas que distingue a los entes

⁴⁷ El fundamento de la existencia del SAT, son los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el primero prevé la autorización a las Secretarías de Estado a crear órganos desconcentrados en auxilio de la Administración Pública, y el segundo indica las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de política fiscal.

descentralizados por su agilidad en el manejo de sus propios recursos, descarga de trabajo al sector central y atribuciones de carácter técnico, económico y político.

El SAT tiene carácter de autoridad fiscal y le es reconocido por su Ley, aunque propiamente dicho la competencia tributaria la ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de este órgano desconcentrado, dependiente orgánica y jerárquicamente. Al efecto el artículo 33 del CFF, establece que “Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”⁴⁸

El Reglamento Interior del SAT se fundamenta en los artículos 17 y 31 de la LOAPF, el primero prevé la creación de órganos desconcentrados para la atención rápida y eficiente del despacho de la administración pública, y el segundo refiere las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Por todo lo anterior observamos que al SAT le son reconocidas atribuciones y facultades ejecutivas de autoridad.

La LSAT indica los órganos con los que contará para conseguir sus objetivos: una (1) Junta de gobierno presidida por (2) el Secretario de Hacienda y Crédito Público, como órgano de supervisión y control, que además tiene la facultad de autorizar las funciones y facultades de (3) las unidades administrativas

⁴⁸ Código Fiscal de la Federación. Artículo 33, último párrafo.

que la componen. El Jefe del SAT⁴⁹ tiene las atribuciones para dirigir el órgano y ser el enlace con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obstante tiene limitaciones frente a la Junta de Gobierno. Las atribuciones reconocidas al SAT consisten en recaudar las contribuciones, dirigir y supervisar los servicios aduanales, determinar las contribuciones líquidamente, ejercer sus facultades de comprobación, ser parte en los acuerdos internacionales de la materia, representar al fisco en controversias, crear un registro de contribuyentes y emitir disposiciones de carácter general.⁵⁰

No obstante las atribuciones encomendadas al SAT, el sistema fiscal en México contiene el principio de autodeterminación de los gravámenes, con la finalidad de que las personas obligadas cumplan de forma anticipada y correcta, y de esta manera el Estado cuente con los recursos necesarios para su existencia. En la hipótesis de que los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones el sostenimiento del ente público recae sobre las personas que si cumplen, es evidente que existe una inequidad tributaria y el Estado ve disminuidos sus ingresos. Es materia del presente trabajo estudiar el incumplimiento a estas obligaciones normadas y vislumbrar algunos mecanismos que garanticen el cumplimiento forzado de éstas, no obstante que técnicas de fomento a la ética del contribuyente pudieran en un mediano plazo, arrojar como resultado el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

⁴⁹ En 1995 el Congreso de la Unión aprobó la Ley del SAT, creando un órgano desconcentrado con autonomía técnica, de gestión y presupuestal. El titular de dicho órgano estaría a cargo de un presidente, actualmente es denominado Jefe del SAT por reformas en el año 2003.

⁵⁰ Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículo 7º.

La reforma fiscal que hasta ahora ha marcado un cambio fundamental se refiere a la realizada en el año de 1995 que sigue parámetros e incluso recomendaciones internacionales para la creación de un órgano desconcentrado que tuviera autonomía técnica y de gestión, a efecto de un manejo eficiente y transparente de los recursos del Estado. Desde entonces ha existido una evolución favorable del SAT de conceptos y principios como justicia tributaria, eficiencia, eficacia, servicio al contribuyente, transparencia, etcétera. De la misma forma ha existido también un avance visible en la coordinación de los tres niveles de gobierno y el Distrito Federal, para el establecimiento de las contribuciones y distribución de carga de las mismas.

Aún existen muchos cambios por hacer al sistema tributario en cuanto a servicios al contribuyente, simplificación de trámites, evasión fiscal y en general lograr certeza y justicia para los sujetos relacionados. Estas decisiones de cambio deben cimentarse en verdaderos acuerdos políticos que le permitan al SAT contar con personal calificado, una estructura especializada, eficacia en la recaudación, servicios al contribuyente y capacidad de respuesta oportuna, ya que es frecuente que la administración reaccione después de que se presentan los problemas que influyen negativamente en la recaudación, lo que demuestra falta de planeación en el accionar de la autoridad fiscal.

II.4. Órganos fiscales autónomos.

En el ejercicio de la administración pública el Estado tiene derecho a cobrar las contribuciones establecidas en las leyes, existiendo la posibilidad de que determinados organismos distintos al SAT, tengan la atribución de recaudar algún

tipo de contribución específica, tal como sucede con las aportaciones de seguridad social, que son recaudadas por organismos fiscales autónomos:

- a. el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- b. el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

El IMSS es un organismo fiscal autónomo con fundamento en los artículos 270 y 271 de la LSS, los cuales indican:

“Artículo 270. El Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, se sujetará al régimen establecido en esta Ley, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva, con autonomía de gestión y técnica, en los ámbitos regulados en la presente Ley.”

“Artículo 271. En materia de recaudación y administración de las contribuciones que conforme a esta Ley le corresponden, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o., fracción II y penúltimo párrafo, del Código, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, el Instituto recaudará, administrará y, en su caso, determinará y liquidará, las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la misma y en lo no previsto expresamente en ella, el Código, contando respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que ese Código confiere a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.”

De la normatividad aludida observamos que se otorgan al IMSS todo el tipo de atribuciones previstas por el CFF para las autoridades fiscales.

En lo referente al INFONAVIT, el artículo 30 de la LINFONAVIT, establece que “Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el Artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado, en los términos del Código Fiscal de la Federación (...).”

Existe otro tipo de organismos que gozan de estas atribuciones pero son desconcentrados, por ejemplo la CONAGUA. Las contribuciones recaudadas por estos organismos son también llamadas parafiscales, ya que mantienen una finalidad diferente a las recaudadas por el SAT, o sea del gasto público en general. Así por ejemplo, el destino de los recursos que percibe la CONAGUA se destina a sufragar los costos por tratamiento, entubamiento y conducción del agua.

A este tipo de aportaciones se les da el rango de contribución con el fin de asegurar el financiamiento de los organismos que se encargan de prestar determinado tipo de servicios, ya que se trata de créditos fiscales y su incumplimiento causa recargos más gastos de ejecución, incluso pueden cobrarse mediante un procedimiento económico-coactivo, conforme al CFF. De manera más específica la LFD indica que el cobro por derechos, está a cargo de las dependencias administrativas que prestan determinados servicios y/o administran los bienes públicos que son otorgados en aprovechamiento a los particulares.

II.5. Intervención de los Poderes Legislativo y Judicial en la actividad tributaria del Estado.

Por disposición constitucional el Congreso de la Unión es el ente público que mantiene la potestad tributaria en el ámbito federal. Específicamente el artículo 73, establece las facultades exclusivas del Congreso, entre ellas la fracción XXIX: de imponer las contribuciones que considere necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación. Las materias que no pueden ser gravadas por las Entidades Federativas, sino se reservan de forma exclusiva al órgano legislativo federal son:

- “1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”

El Senado de la República se encuentra facultado para aprobar los tratados internacionales que celebra el Ejecutivo Federal, porque si bien éste se compromete al Estado al cumplimiento de determinadas obligaciones, el Senado debe inspeccionar, fiscalizar, analizar y emitir un examen sobre el actuar del Ejecutivo para determinar si se encuentra en apego a la legislación nacional. Los tratados internacionales al momento de ser firmados y con la posterior aprobación del Senado tendrán el rango de ley y pueden versar sobre materias diversas, y claro de naturaleza fiscal.

Las facultades exclusivas a la Cámara de Diputados se encuentran en el artículo 73 Constitucional; destaca la facultad de aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación que envíe el Poder Ejecutivo Federal, previo análisis y discusión. Otra facultad exclusiva de la Cámara es la que se refiere a la revisión de la cuenta pública del ejercicio fiscal anterior, a efecto de revisar la ejecución por el Presidente de la República de las leyes presupuestales.

III. El fraude a la ley en el Derecho Fiscal.

III.1. Denominación y antecedentes.

La visión del Derecho como el sistema de leyes presupone integridad y no contradicción, es decir, las normas no pueden validar una conducta y al mismo tiempo invalidarla en otra. Sin embargo, todos los sistemas jurídicos presentan lagunas a las que la analogía, la jurisprudencia o los principios generales, no pueden ofrecer soluciones justas, debido a la ambigüedad en la interpretación. Para determinar algunas medidas contra el fraude a la ley fiscal, primero es necesario estudiar la teoría de la conducta fraudulenta.

El origen etimológico del fraude a la ley proviene del latín *fraus legis*, que los romanos asimilaban a un engaño o astucia para esquivar la ley e iba relacionada con la noción de un daño o perjuicio. Para ser más precisos el engaño es el medio para la producción del fraude con la intención de frustrar el cometido de la ley, y si el engaño esta combinado con la exteriorización o intención de una persona, hablamos de fraude. Por lo que corresponde al daño o perjuicio, se trata del resultado del comportamiento de excluir la aplicación de las leyes y en cuya ejecución un tercero sufre un daño en sus derechos.

El mayor objeto de análisis en este punto es dilucidar si existe intencionalidad de defraudar, porque por algunos autores no es vista como un requisito esencial para la producción del fraude a la ley.

Para hablar de la intencionalidad, observemos que la mayoría de la doctrina no pone en duda la existencia de un daño o de que el fraude a la ley lo sea en sí

mismo, pero si se plantean dudas respecto a que el engaño sea parte esencial del fraude, porque éste se actualiza únicamente en el momento en que surge el *animus fraudandi* y/o comportamiento en fraude a la ley, por ejemplo en el fraude de acreedores. Bien pudiera darse el caso de que un particular actúe en fraude a la ley sin saberlo (sin voluntad), pero este tema será tratado líneas adelante.

El diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala dos acepciones del fraude, el primero es “la acción contraria a la verdad y la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se concreta”. Esta conceptualización contempla el elemento intencional de acción. La segunda acepción extiende sus efectos al ámbito jurídico al indicar que se trata de “(...) un acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio de un estado o de un tercero.”⁵¹ Esta acepción contempla correctamente la elusión normativa y el perjuicio como elementos primarios.

Otra parte de la doctrina sostiene que el concepto de fraude de ley deriva de la necesidad de intención de defraudar, provocada por un deseo de causar un daño en la persona que comete dicho acto. Autores sostienen esta conceptualización desde un ámbito subjetivo, de intencionalidad y elusión normativa; definen el acto fraudulento como “el que tiende, en el pensamiento de quien lo realiza, a eludir la ley, sustrayendo de su aplicación situaciones que deberían estar absolutamente sometidas a ella”.⁵² Esta corriente es llamada subjetiva debido a que el análisis del tema esta centrado al comportamiento del defraudador, o sea, la intencionalidad del actor.

⁵¹ Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, XXI Edición, 2011, p.736.

⁵² García Valdecasas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Privado*. Barcelona, Editorial Labor, 1993, Apéndice.

Del tipo de definiciones objetivas, los jurisconsultos romanos Paulo y Ulpiano manifestaban que actúa en fraude quien, amparándose en el texto de una norma, procede a vulnerarla por medio de una actuación indirecta por la que se logra rodear su aplicación, aun cuando ésta fuera debida, este comportamiento calificado de *circumvenire lege*.⁵³ Esta corriente objetiva estudia al fraude de ley, visto desde la elusión normativa mediante la actuación indirecta.

La objetividad del concepto radica en una determinada forma de actuar frente a los deberes jurídicos que se imponen a los particulares, de tal manera que se sustraen de ellos buscando un medio artificioso.⁵⁴ Otro elemento importante es el hecho de tratarse de un acto aparentemente lícito para una norma pero que a pesar de ello provocará una vulneración de otro ordenamiento.⁵⁵ Por lo anterior se considera al fraude como una especie de los actos contrarios a las normas, por tratarse de una hábil maniobra de aprovecharse de un comportamiento permitido por la ley para violar otra.

De estas explicaciones se concluye que el fraude a la ley es definido como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad. El fraude a la ley

⁵³ Cfr. D. I.1. para ampliar su explicación véase De la Iglesia Prados, Eduardo. *De Roma a la Codificación: una perspectiva histórica del fraude a la ley*. Annaeus, España, 2005, pp. 201-210.

⁵⁴ Es pertinente precisar su diferencia con el acto contrario a la ley, ya que las reglas y deberes jurídicos se pueden infringir de manera frontal o indirecta, resultando el acto fraudulento esta última hipótesis.

⁵⁵ La autora española Cárcaba Fernández, María. *La simulación en los negocios jurídicos*. Barcelona, Editorial Bosch, 1985, p. 58. En su definición de fraude a la ley, califica a este comportamiento como derivado de cualquier actuación cuyo objeto es eludir una disposición de la ley o ponerse en condiciones de actuar, en primer momento conforme a ésta, pero en segundo momento contrariamente a su espíritu. La autora describe que en la finalidad fraudulenta “actos reales y voluntarios, aunque a veces no intencionados, se crea una situación conforme a la ley, tomada ésta en su letra, pero que viola, sin embargo, su espíritu.”

presupone dos tipos de norma: 1. La norma de cobertura, es la que permite la realización de actos determinados en fraude de otra norma, y 2. La norma defraudada y/o vulnerada. Es pertinente apuntar que la norma de cobertura no siempre contempla la protección a la ley defraudada porque la finalidad de su creación no fue esa.

Teniendo el anterior concepto, el fraude a la ley tributaria se define como “el resultado contrario a una norma tributaria que se ha producido por uno o varios actos realizados bajo el amparo formal de una ley que ha sido dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados.”⁵⁶

Un supuesto clásico del fraude de ley tributaria es en la ley que grava las compraventas inmobiliarias, en el cual se constituye una sociedad a la que uno de los socios aporta un inmueble y otro una determinada cantidad de dinero, inmediatamente después la sociedad es disuelta, adjudicándose el inmueble a quien había aportado el dinero y al otro socio se le adjudica el dinero. Lo que en realidad se hizo fue una compraventa, aunque formalmente se constituyó una sociedad y su posterior disolución. El objetivo fue un aminoramiento de las cargas fiscales a costa de una ley de cobertura y una norma defraudada que realmente debería haberse aplicado. Existe entonces una clara divergencia entre lo que contempla la norma de cobertura (tutela la constitución y disolución de una sociedad) y el fin que persiguen las partes (una compraventa de inmueble). Para la consecución de estas conductas encontramos la utilización atípica de la norma jurídica para lo que habitualmente se utiliza. En dichas situaciones se persigue siempre un resultado económico que de haberse cumplido por los medios jurídicos normales acarrearía el

⁵⁶ Hinojosa Torralvo, Juan José, et. al. *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona, Editorial Atelier, 2012, p.110.

surgimiento de una deuda tributaria, pero se consigue por otros medios jurídicos que natural y primordialmente persiguen otro tipo de finalidades y tienden al logro de otro tipo de situaciones que obviamente no están gravados o lo están en medida más reducida. Hay ejemplos en los que la norma de cobertura exenta a ese negocio jurídico del pago de contribuciones o incluso no ubica al particular dentro de la hipótesis normativa de la norma defraudada.

Estos planteamientos pretenden considerar el fraude a la ley tributaria como especie del género de fraude de ley (como puede haber mercantil, civil, etc.).

En la materia fiscal el fraude de ley presenta una singular importancia en cuanto que el deseo de obtener un aminoramiento de las cargas fiscales⁵⁷ promueve que los obligados amplíen su imaginación y se conduzcan de forma muy astuta con el objeto de eludir la aplicación de las normas tributarias abusando de otras normas jurídicas. Otro aspecto importante es el relacionado con la configuración de las normas que ofrecen esas posibilidades al fraude de ley:

Cuando el legislador establece las hipótesis normativas en las normas tributarias utiliza un doble criterio: el primero puede ser una realidad económica y el segundo una determinada formalidad o acto jurídico. Ejemplo del primer supuesto es la LISR que grava la obtención de ingresos por el trabajo, y del segundo supuesto el gravamen a la adquisición de inmuebles. En el tipo de impuestos de la LISR existe un marco de apreciación de la realidad económica, mientras que en el segundo caso, sólo se podrá gravar la realidad en cuanto adopte una de las formalidades jurídicas (o actos jurídicos). En este último caso si el particular reviste su negocio de formalidad jurídica que no contempla expresamente

⁵⁷ Vid. *infra*. p. 81. Distinción entre evasión y elusión fiscal.

la norma, pues no estará realizando el presupuesto de hecho, y en consecuencia no estará sujeto al pago del tributo, aunque mediante el procedimiento utilizado consigan el mismo resultado económico que el que hubieran obtenido empleando la forma jurídica prevista expresamente en la Ley, sin embargo existe una preeminencia de observar el fondo en las consecuencias jurídicas creadas por la actuación del contribuyente.

Para que exista el fraude de ley “(...) es necesario evitar total o parcialmente el hecho imponible, o minorar la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y que de su utilización no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido de los actos o negocios usuales.”⁵⁸

Los requisitos consisten en:

a) los sujetos deben realizar un acto o negocio jurídico distinto al que normalmente configura el presupuesto de hecho, pero que conduzca a resultados económicos iguales o equivalentes. Este requisito plantea el problema de si cuando se realiza un acto o negocio en fraude de ley, se realiza o no el hecho imponible, aunque bien se puede decir que sí se actualiza el hecho imponible pero de forma *disfrazada* por decirlo de algún modo. De lo contrario la autoridad no se preocuparía de salir en protección de las normas fiscales por no haberse satisfecho el pago de tributos.

⁵⁸ *Ibid.* p.113.

b) el acto o negocio realizado debe provocar un menor gravamen que el previsto en la norma defraudada.

c) la realización del acto o negocio diferente, lo debe ser con el propósito de eludir el tributo, es decir, evitar el mayor gravamen del que prevé la Ley.

d) no debe existir una norma tributaria que tipifique o contemple, incluso de modo implícito, el acto o negocio efectivamente realizado por los particulares. De lo contrario no hablaríamos de un fraude legal, sino de algún tipo de infracción o delito. En general, las leyes permiten acciones alternativas que pueden ser utilizadas por los sujetos interesados, sin que ello implique la defraudación constante de las normas fiscales, este caso se refiere a la economía de opción.

En otros países se ha identificado al fraude a la ley con la figura del *negocio indirecto*⁵⁹. Éste surge cuando las partes celebran un negocio jurídico regulado por el ordenamiento con un fin distinto para el que fue creado, o sea, es negocio indirecto porque se da en discordancia con el objetivo específico del acto y la figura jurídica elegida. Se puede decir que en realidad se trata del procedimiento utilizado para defraudar la ley.

⁵⁹ Un caso típico de negocio jurídico indirecto es el negocio fiduciario, en el cual una de las partes transmite un bien, mediante un contrato de donación, o de compraventa, o de cesión, para que el adquirente realice determinado negocio posterior, en beneficio del transmitente o de un tercero. Otros ejemplos son: el endoso de la letra o pagaré con fines de cobro; la transmisión de la propiedad de una cosa con fines de garantía; el poder irrevocable conferido con fines de garantía; la contratación de un seguro de vida para que el beneficiario aplique el importe al pago de una deuda; y en el derecho empresarial, son clásicas las uniones de contratos.

III.2. Concepto jurídico.

La legislación federal omite señalar una definición o lo que debemos entender por la figura de fraude a la ley como tal, sin embargo en el texto del CCF otorga un capítulo al fraude de acreedores⁶⁰, en su artículo 2163 establece:

“Los actos celebrados por un deudor en perjuicio de su acreedor, pueden anularse, a petición de éste, si de esos actos resulta la insolvencia del deudor, y el crédito en virtud del cual se intenta la acción, es anterior a ellos.”

El CCF conceptualiza la simulación de actos jurídicos como medio de fabricación del fraude a la ley:

“Artículo 2180.- Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

“Artículo 2181.- La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.”

“Artículo 2182.- La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierta el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.”

⁶⁰ Esta figura es fuente de obligaciones en el Derecho civil. Se advierte que en el caso del Derecho tributario se habla de una obligación tributaria que surge al momento de ubicarse en la hipótesis normativa gravada.

“Artículo 2183.- Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública⁶¹.”

“Artículo 2184.- Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.”

El CFF no indica específicamente qué debe entenderse por fraude a la ley⁶², únicamente el artículo 5o. del CFF señala expresamente que las normas que establezcan cargas a los particulares (se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa)⁶³ y excepciones a las mismas, así como infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. En la práctica este enunciado genera confusión en las autoridades acerca de si es posible aplicar cualquier método de interpretación a la ley fiscal (exegético, teleológico, histórico, semántico, etc.) y que utiliza específicamente el juzgador para asimilar ciertas conductas e indique que se trate de un fraude a la ley

⁶¹ Como se ha mencionado el artículo 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que “Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria (...)”

⁶² No obstante lo mencionado, debemos considerar la supletoriedad en la materia conforme lo dispone el artículo 5º en su último párrafo: “A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.” En referencia a la definición de fraude a la ley, la legislación fiscal debe contener dicha definición dentro del esquema de cláusula anti elusión.

⁶³ *Vid. Supra.* p.34.

tributaria. Y a fin de evitar confusiones sería importante establecer en el mismo artículo que las normas fiscales en general aceptan cualquier método de hermenéutica jurídica y como resultado arrojarán una aplicación más restrictiva o extensiva de la norma fiscal.⁶⁴

El legislador hace bien en delimitar el concepto de esta figura e indicar cómo se encuentra configurada, es decir, precisar los aspectos esenciales de un específico comportamiento que pueda ser calificado de fraude a la ley.

III.3. Criterio objetivo y subjetivo acerca de la intencionalidad en el fraude de ley.

En relación al fraude de ley el tema de mayor debate es considerar si es requisito fundamental la voluntad de quien lleva a cabo el acto fraudulento. Esta situación ha dado lugar a dos teorías que explican la integración del fraude a la ley en relación con la intencionalidad. Una teoría explica en sentido objetivo, que es trascendental la obtención de un resultado contra el ordenamiento por vía indirecta, excluyendo del estudio central a la intención del sujeto para configurar el fraude. La teoría subjetiva parte de considerar el ánimo de defraudar para poder calificar a una conducta como realizada en fraude a la ley.

La tesis objetiva de los autores que se pronuncian en su favor menosprecia la trascendencia de la intención de eludir en la integración del concepto del fraude, por lo que rechazan la tesis subjetiva.

⁶⁴ Cfr. Fernández Sagardi, Augusto. *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*. México, Editorial Sicco, 2000. p.18.

El autor consultado Tuhr define al acto fraudulento como “Un engaño dando referencias conscientes falsas o callándose hechos que según la buena fe deben comunicarse, (...) no es menester que hay intención de dañar ni de lograr un provecho para la existencia del fraude”⁶⁵

Este tipo de postulaciones reconocen que hay actos que originan todo negocio jurídico y se realizan por razón de ciertas circunstancias o motivos, pero éstos carecen de relevancia en la constitución del fraude.

Otro autor defensor de la tesis objetiva es Ligeropoulo, que afirma tajantemente que “el elemento intencional no pertenece a la esencia misma del fraude, (...) aunque existe en realidad un fenómeno social del fraude de ley que está caracterizado por la presencia del elemento intencional, sin embargo, en el plano jurídico, la sanción del fraude se funda en la violación indirecta de la norma (...)” y al ser ésta la causa que sustenta esta figura “poco puede importar que los actos haya sido queridos por las partes o se produzcan de buena fe. La sanción tendrá lugar en todo caso, porque el designio del legislador es la exclusión de un resultado y no la represión de la intención de infringir la ley.”⁶⁶ Lo que se trata de explicar es que la violación de la ley no necesita ser sancionada siempre que sea intencional, ya que la sanción surge en función de un resultado ilícito, sin embargo sí se reconoce que en la mayoría de los casos del fraude a la ley existirá la intención.

⁶⁵ Tuhr, Andreas. *Parte general del Derecho Civil*. Madrid, W. Roces, 1927, p.169.

⁶⁶ Ligeropoulo, Alexandre. *La defensa del Derecho contra el fraude*. Madrid, Revista de Derecho Privado, 1930, p.12.

Estas tesis no subordina el concepto de fraude al de intención de eludir la ley porque no es esencial para su constitución, incluso determinar si existe un acto contrario a la misma se hace en base a la interpretación textual.

El autor italiano Pacchioni dice que las teorías sobre el fraude a la ley describen si un acto fue contrario al espíritu de las normas, por lo que la intención de las partes es irrelevante en la construcción de esta figura. Mejor dicho es un elemento de carácter subjetivo que servirá como prueba, sirviendo así la intención para integrar el elemento objetivo.⁶⁷ Concluye indicado que “no es la intención por sí misma la que hace ilegal el acto fraudulento; el acto lo es sólo porque, y en cuanto, sirve para obtener un resultado que está prohibido por la ley; la intención por la cual las partes lo han hecho no se toma en consideración como elemento constitutivo, sino como elementos demostrativo.”⁶⁸

Ahora bien, en defensa de las teoría subjetiva del fraude de ley, hallamos pronunciamientos a favor del requisito intencional, en ocasiones de forma tajante afirman que el autor del fraude a la ley no viola la ley por su acto, sino por su intención, y la consecuencia recae en un comportamiento moralmente reprobable.⁶⁹

⁶⁷ Cfr. Pacchioni, Giovanni. *Sull in fraudem legis agere*. Italia, En Rivista di Diritto Commerciale, 1991. Citado por De la Iglesia Prados, Eduardo. *El fraude de ley*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2007, p.329.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Relacionad al tema de moralidad que es bien estudiado por las teorías subjetivas, no quiero adelantar algunas medidas de prevención, pero considero importante mencionar que se encuentra totalmente ligado al fraude a la ley en materia tributaria por tratarse de un ordenamiento que consagra de alguna forma la cooperación mutua para la subsistencia como se trató en capítulos anteriores.

Para esta corriente es necesario que exista un dolo expresado y que representa la intención de perjudicar a un tercero, a través de la confabulación y el conocimiento requerido para hallar la forma de actuar en fraude a la ley.

Autores como Demófilo De Buen, opina que el fraude de ley se engloba dentro de los actos contra ley y a la interpretación de las normas. Para él no es suficiente ir en contra del espíritu o finalidad de la ley sino que además se requiere de una intención fraudulenta, de lo contrario “se conduciría a la conclusión contradictoria de admitir actos fraudulentos sin fraude.”⁷⁰

Algunas opiniones más flexibles de la teoría subjetiva, indican que tanto la intención elusiva de los particulares como la consecución de un resultado prohibido, son necesarios para la producción del fraude. Claro que el elemento intencional es imprescindible: el *animus* es el dato subjetivo que consiste en el propósito de eludir, no violentar la ley, ya que en ese caso, nos encontramos ante otras infracciones o ilegalidades.⁷¹

En esta tesitura, la finalidad de estudiar el fraude a la ley es la de impedir que frente al contenido ético y el espíritu objetivo de la norma legal, prevalezcan las maniobras o artificios jurídicos tendientes a lograr un resultado opuesto al perseguido por ellas.⁷²

Se puede decir que la jurisprudencia en nuestro país considera este elemento subjetivo como prueba de la existencia de fraude, al emplear para su descripción

⁷⁰ De Buen, Demófilo. *Introducción al estudio del Derecho Civil*. Madrid, Editorial de Derecho Privado, 1943, p.429.

⁷¹ *Cfr. Ibid.*

⁷² *Cfr. De la Iglesia Prados, Eduardo. op. cit. p.343.*

palabras como maquinación, maniobras o estratagemas jurídicas. Se llega a reconocer incluso que el fraude es un medio provocado con premeditación, y un procedimiento seguido o creado voluntariamente, derivado de un criterio referido a la presunción de inocencia consagrada por la Constitución Federal y aplicable a todos los ámbitos, que obliga a probar perfectamente la intención de contravenir la norma, para estar en posibilidad de aplicar la sanción establecida para el fraude de ley.

Rechazando expresamente lo que explica la teoría objetiva, se define el fraude a partir de su significado lingüístico, que presupone cierta intencionalidad para eludir una norma imperativa o prohibitiva. Sin esta intención maliciosa no existiría el fraude, sino en todo caso, el error de Derecho.⁷³

Sin necesidad de adherirme a algún tipo de teorías, pienso que es muy difícil que se presente un caso en el que no exista voluntad de defraudar, ya que parece ilógico que se formen una serie de actos con la finalidad de lograr un fraude a la ley, sin que se deba a la voluntad de los autores, en otras palabras lo hechos hablan por sí mismos y aun más si entramos al ámbito tributario, de lo contrarios el hecho de intentar probar la intención fraudulenta del contribuyente sería prácticamente imposible si se aísla del concepto subjetivo, porque la sofisticación de los procesos empleados para defraudar la ley hacen difícil creer que los interesados realizan sus actos por casualidad o por azar. No obstante reconozco que debe actualizarse la producción de un resultado contrario al espíritu de la norma como los sostienen las posturas objetivistas

⁷³ Cfr. *Ibid.*

III.4. Sujeto pasivo como responsable directo.

El objeto de la actuación fraudulenta de los particulares es con ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente. Por su parte la sanción a dicha conducta deberá ser el restablecimiento del orden jurídico perturbado mediante la aplicación de la norma defraudada o eludida. Siendo el fraude a la ley fiscal una conducta, hay en la misma la realización activa o pasiva de un agente que es el defraudador, quien es responsable de un ilícito y puede serlo en diversas manifestaciones que siempre concluyen en el no cumplimiento de un deber con el fisco.

Existen del tipo de contribuyentes que accidentalmente actúan en fraude a las disposiciones tributarias y los que pudiéramos llamar habituales. El defraudador accidental es quien sólo por excepción o por ignorancia ejecuta actos fraudulentos, mientras que el defraudador habitual es el sujeto que en forma constante realiza conductas gravadas y que lo normal es que eluda el pago de sus obligaciones fiscales. Ambos sujetos fiscales deberán ser tratados en forma diversa. Aunque nuestras leyes fiscales no han hecho hincapié en la diversidad de régimen a que ha de someterse la conducta de estos diversos responsables.

Las sanciones por la violación a la ley deben siempre hacerse recaer en la persona responsable de la infracción o en su patrimonio, por lo que es indispensable determinar quién es este sujeto.

El artículo 71 del CFF indica: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de

obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos".

Frecuentemente, en la infracción consistente en la omisión del pago de una contribución, intervienen además de quien se beneficia directamente por la misma, otras personas quienes de acuerdo con la ley son también responsables de la comisión de este ilícito. El artículo 26 del mismo Código menciona diversos responsables solidarios, como los retenedores y recaudadores de impuestos, los liquidadores, los síndicos de juicios concursales, administradores de negociaciones, representantes de sujetos pasivos, socios de empresas, legatarios, donatarios y sociedades escindidas.

Si todos estos particulares son responsables al pago de contribuciones, en caso de actuar fraudulentamente, serán igualmente culpables en los casos que así lo determine la autoridad y habrán de sufrir las sanciones que correspondan. No obstante, el último párrafo del artículo 26 del CFF indica que "La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios."

Muchas veces quienes resultan responsables en la comisión de actos contra el fisco, reciben el trato de enemigos sociales, esto es así puesto que la carga de aportar los recursos que han de integrar la hacienda pública nos corresponde a todos los que estamos en la obligación de hacerlo, y puesto que todos somos beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, todos hemos de colaborar para su sostenimiento; luego, quien sí recibe tales beneficios y no colabora, es considerado enemigo social y podemos observarlo que en la

actualidad son ventilados en medios de comunicación,⁷⁴ algunos de los casos más relevantes económicamente.

III.5. Transgresión al sujeto activo de la relación tributaria.

La víctima del delito de esta naturaleza es en primera instancia la Administración Tributaria, en específico la unidad administrativa que recibe el perjuicio de la acción fraudulenta. En segundo plano la víctima también lo es el Estado puesto que se lesionan sus recursos y por ello el cumplimiento de sus fines. Al final, los gobernados son los que pierden, ya que el gasto público es reducido en atención al desarrollo social y económico. Por ello, es normal que unos cuantos ciudadanos cumplidos con sus obligaciones fiscales cuestionen el rol que desempeñan dentro de un juego, en el que el cumplido es siempre el castigado y no así el incumplido.

Para que funcione adecuadamente un sistema de autodeterminación fiscal como es el caso de México, es necesario que se cumpla con las obligaciones y periodicidad de las contribuciones que establecen las leyes. Cuando no sucede así, la sociedad en su conjunto resiente las consecuencia por la falta de cumplimiento masivo, espontáneo y a tiempo, ya que independiente al costo social y económico

⁷⁴ Actualmente el estudio de la *Reforma Hacendaria* presentada por el Ejecutivo Federal, ha resultado en constantes cuestionamientos por los diferentes actores políticos y medios de comunicación. Sin embargo, es importante resaltar que por fin existe la visión de afrontar los actos evasivos y elusivos, al referir por ejemplo que otorgar en exceso estímulos fiscales o que existan tasas diferenciadas en las fronteras mexicanas, *abren espacios para la evasión y elusión fiscales*, llegando al punto de proponer la inclusión de una cláusula anti elusión que permita darles reconocimiento a los actos elusivos, es decir, los actos existen pero no hay una delimitación de los mismos para que la autoridad esté en posibilidad de encuadrarlos al supuesto de la cláusula anti elusión.

de perseguir al incumplido, el Estado ve reducidos sus ingresos y en consecuencia, minadas sus posibilidades de alcanzar los fines de desarrollo.

En estas situaciones es evidente que la carga de los gastos públicos recae con mayor peso sobre los que sí cumplen con sus obligaciones fiscales, el principio de equidad tributaria es vulnerado y conlleva repercusiones judiciales, sociales, de moralidad y por supuesto, económicas.

Para que se causen las contribuciones no es necesaria la voluntad del sujeto pasivo, basta con que su acción sea un hecho generador de una obligación fiscal, por colocarse en la hipótesis normativa y si elude estas obligaciones, constituye una violación a la ley que fomenta la injusticia fiscal y motiva a los cumplidos a evadir.⁷⁵

III.6. Otras ramas del Derecho en las que presenta el fraude a la ley.

El fraude a la ley es parte elemental y de presencia común en el sistema conflictual del Derecho Privado y más del ámbito internacional, en el que los sujetos a este Derecho actúan de manera indirecta para determinar que las leyes de un país se aplicarán a su situación concreta. Para ello son trascendentales los puntos de contacto⁷⁶ sobre los cuales gobierna para cada uno de ellos, dos o más ordenamientos jurídicos distintos, y se ignora cuál es el Derecho que debe resolver.

⁷⁵ *Vid. Infra.* p. 129 sobre la ética del contribuyente.

⁷⁶ El maestro Carrillo Salcedo dice que “La conexión es un elemento esencial a la norma de conflicto”, al punto de aseverar que el Derecho Internacional Privado es un Derecho de conexiones. Los puntos de contacto tienen su origen en las relaciones internacionales y en cada caso los países convienen las normas conflictuales que resolverán

En este caso las condicionantes para la existencia del fraude es 1. Que exista un fraude a la ley, y 2. Ausencia de cualquier otro medio de sanción.

En el Derecho Internacional Privado “(...) el fraude a la ley consiste en la sustracción al cumplimiento de una disposición imperativa que contraria o prohíbe la realización de un acto del sustractor, quien para obtener lo que desea, busca someterse a la ley cuyo punto de contacto diferente que le permitirá satisfacer sus deseos.”⁷⁷

A diferencia del fraude a la ley en materia tributaria, la intención que existe de actuar de manera indirecta es con la voluntad de burlar una ley que contiene una disposición que prohíbe realizar el acto proyectado, esta intención no va acompañada del propósito de causar perjuicio a terceros, sino tan sólo de no respetar la ley.⁷⁸

De acuerdo a lo anterior, la determinación para la existencia del fraude es la intención de burlar la ley, esta intención es la que debe ser apreciada por el juez para lo que estime conducente. Al efecto el CCF⁷⁹ establece:

“Artículo 15.- No se aplicará el derecho extranjero:

que el ordenamiento jurídico de tal o cual país tiene que resolver, conforme al punto de conexión (ej.: nacionalidad, lugar de celebración del contrato, comisión del delito, etc.).

⁷⁷ Cfr. Mansilla y Mejía, María Elena. *Fraude a la ley: fraus legis facta*. México, Revista Cultura Jurídica No. 1, Facultad de Derecho, UNAM, 2010.

⁷⁸ Cfr. Niboyet, J.P. *Principios de Derecho Internacional Privado*. Editora Nacional, México, 1957, p. 445.

⁷⁹ Vid. *Infra*. p. 91. Se habla desde una perspectiva civilista porque muchos de los casos de fraude a la ley fiscal se encuentran inmersos en el mundo de los contratos, los cuales están gravados, por ejemplo, las estrategias utilizadas en operaciones de comercio exterior que implican fraude a la legislación mexicana en general.

I. Cuando artificiosamente se hayan evadido principios fundamentales del derecho mexicano, debiendo el juez determinar la intención fraudulenta de tal evasión; y

II. Cuando las disposiciones del derecho extranjero o el resultado de su aplicación sean contrarios a principios o instituciones fundamentales del orden público mexicano.”

En el ámbito del Derecho Civil existen múltiples ejemplos de contratos que se celebran con finalidad distinta para la cual se han creado:

El contrato de donación que se celebra como fraudulenta a las normas sucesorias no es considerada como tal en el Derecho Civil, al considerarse que no se vulnera las normas rectoras de los derechos de herederos, sino el de llevar a cabo una transmisión que genere menores costos fiscales. No se entra a la licitud o ilicitud desde el punto de vista fiscal, únicamente desde la jurisdicción civil se dice que el contrato disimulado no burla los fines del Código Civil.

Un caso típico se da cuando el deudor para evitar que sus acreedores le embarguen sus bienes, celebra un contrato de compraventa con un amigo suyo, el cual no paga contraprestación alguna y sabe que en realidad los bienes no son suyos, sino que sólo quedarán a su nombre, aunque en posesión del deudor simulador. En otro caso, en los contratos de compraventa sucede frecuentemente que se pacta un precio inferior al que realmente se paga para reducir los impuestos que tienen como base el precio de la operación, por ejemplo las transmisiones patrimoniales, impuestos sobre la renta, impuesto al valor agregado, derechos de registro, etc. Otro caso es el de la separación de bienes y liquidación de la sociedad conyugal como forma de evadir el derecho de prenda de los acreedores.

IV. Simulación de actos jurídicos.

Comúnmente podemos entender por simular, hacer parecer algo que no es en realidad o mostrar una cosa que realmente no se quiere o incluso no existe y quien realiza esta acción quiere crear una apariencia falsa para engañar a la justicia. Lo anterior ocurre con los negocios jurídicos que aparentemente son serios y eficaces, pero en sí son mentira y ficción. De esta forma se consigue el fin simulado si los que fingen una enajenación han hecho creer la transferencia de una propiedad que no existe, porque la cosa aparentemente enajenada sigue en el patrimonio del enajenante, o en la constitución de una deuda fantasma, porque el deudor aparentemente no queda obligado. Lo mismo sucede con la disimulación de un negocio bajo la apariencia de otro: cuando los contratantes han declarado vender cuando en realidad, han querido donar.

La simulación se define como “la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo.”⁸⁰

Los requisitos que sugiere la doctrina para la existencia del acto simulado son: “(...) 1. Una declaración deliberadamente disconforme con la intención; 2. Concertada de acuerdo entre las partes y 3. Para engañar a terceras personas.”⁸¹

La característica del negocio simulado es la contradicción intencional entre la voluntad y la declaración, las partes no quieren hacerlo sino solamente hacerlo

⁸⁰ Ferrara, Francisco. *La simulación de los negocios jurídicos*. Colombia, Editorial Leyer, 2008, p.88.

⁸¹ *Ibid.* p. 76.

parecer, lo que lo diferencia por ejemplo del error porque éste se hace totalmente con una intención de engaño. Una simulación puede configurarse por las partes sin propósito de fraude, por ejemplo para guardar ciertas apariencias sociales sin necesariamente causar una lesión a los derechos de terceros, sin embargo la simulación tiene normalmente un carácter ilícito, así se pretende que el patrimonio aparezca disminuido con enajenaciones que en realidad no existen para sustraer los bienes a la garantía de los acreedores, se disfrazan las donaciones bajo figuras onerosas para frustrar los derechos de los legitimarios, se oculta una parte del costo de la venta para evitar el pago de impuesto al fisco, etcétera.

Bastante tiempo gobernó la idea de que el fraude era elemento constitutivo de la simulación y que ésta existía cuando realmente se consumaba el fraude. Pero la simulación no es siempre fraudulenta y existe con independencia de un propósito de consumir daños a terceros. Se dice entonces que la simulación es perfecta en el momento en que se celebra el contrato simulado, las consecuencias a esta figura no interesan realmente para ver configurado la simulación. La declaración que se crea de forma simulada debe ser jurídicamente obligatoria para los contratantes, ya que el derecho es vinculante en relación a la exteriorización de los actos y no a las intenciones internas. Aquí hay un acuerdo sobre la diferencia que hay entre la no realidad del negocio y la voluntad de producir una ficción, cuya sanción es la nulidad de los efectos jurídicos.

La diferencia del negocio simulado con el de *fraus legis*, es que este negocio fraudulento no es un negocio aparente, ya que es se quiere realmente con todo y las consecuencias que correspondan a la figura jurídica elegida; el negocio simulado no pertenece a la clase de los que contienen un acto *in fraudem legis*, no obstante que la primer figura puede servir como medio a la segunda, es decir, el negocio

simulado puede ser fraudulento y oculta la violación a la ley. A mayor abundamiento podemos decir que el fraude constituye una violación indirecta de la ley, no literalmente sino según su espíritu, quien defrauda no contradice las palabras de la ley, sino al contrario se apega respetuosamente a su letra, pero en realidad va contra el sentido de la ley y de esta manera frustra el fin jurídico. Esta transgresión a la norma es elusión inteligente y refinada por vía indirecta. Mientras, la simulación produce una apariencia jurídica que sirve para encubrir la realidad (simulación absoluta) o bien para poner en evidencia la existencia de una realidad distinta (simulación relativa), de esta forma no hay fraude a ley alguna pues el hecho no es querido por la partes, a diferencia del fraude.

V. Defraudación fiscal.

La expresión de fraude fiscal es un poco ambigua y claramente confundida con otros términos. En nuestro Derecho usualmente se ha utilizado para referirse a dos situaciones totalmente distintas, por un lado equiparando la expresión a defraudación que es el comportamiento dirigido únicamente a incumplir las normas tributarias o para hablar de fraude fiscal cuando una persona no declara los rendimientos que obtiene o las operaciones económicas que realiza, cuando aplica deducciones o bonificaciones a las que no tiene derecho o cuando incumple las obligaciones de declarar o de conservar dicha documentación. Para cada caso que se ejemplifico existen normas como medidas que reprimen esos comportamientos y se califica como infracción administrativa o delito fiscal. Una situación se refiere a no pagar impuestos y la otra distinta, es intentar hacerlo a través de la utilización de instrumentos jurídicos no habituales o no aplicables específicamente al caso.

El CFF tipifica este delito de la siguiente forma:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del CPF, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.”

En este contexto el Estado aparece como sujeto pasivo del delito por ser titular del bien jurídico tutelado y el contribuyente es el sujeto activo que provoca un daño a la hacienda pública. Este delito puede cometerse por acción o por omisión, es decir, mediante engaños o aprovechamiento del error como lo menciona el citado artículo.

Para que se configure el delito de defraudación fiscal se requieren los siguientes puntos:

1. que se cometa por omisión, es decir, la no presentación de la declaración.
2. la omisión debe circunscribirse al término de doce meses.
3. la declaración debe referirse a un ejercicio fiscal.
4. la presentación de la declaración debe exigirse de manera expresa por la ley.

5. que haya existido contribución a pagar y ésta no se haya efectuado.⁸²

El delito de defraudación fiscal y las conductas equiparables, serán calificadas cuando se originen por:

- a) usar documentos falsos.
- b) omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que se tenga esa obligación.
- c) manifestar datos falsos para obtener de las autoridades fiscales la devolución de contribuciones que no les correspondan.
- d) no llevar los sistemas o registros contables a que se esta obligado, o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) omitir contribuciones retenidas o recaudadas.⁸³

VI. Distinción entre evasión y elusión fiscal.

La elusión fiscal surge cuando los particulares utilizan indirectamente medios o negocios anormales y alcanzan objetivos económicos que no alcanzarían utilizando actos o negocios normales. Esta figura pretende evitar o minimizar el pago de impuestos debidos e incumplir con las normas, como es el caso de la defraudación fiscal, la diferencia radica en que en ésta última se pretende alcanzar el objetivo, incumpliendo directamente las obligaciones fiscales y en la elusión fiscal, la finalidad se alcanza a través de una obediencia formal, pero no material de las normas. Por esta razón es mucho más difícil perseguir la elusión fiscal que la

⁸² Urbina Nandayapa, Arturo. *Delitos fiscales en el Derecho positivo mexicano*. Editorial Sicco, México, 1997, p. 89.

⁸³ *Ibid.* p. 97.

defraudación. Se podría decir que el fraude a la ley fiscal es la especie dentro de la elusión fiscal como generalidad.

La confusión del significado de las palabras eludir y evadir la observamos incluso en el Diccionario Real de la Academia Española de la Lengua.

Dice el diccionario: “Evadir (lat. *evadere*). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Eludir (lat. *eludere*). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar”.

Jurídicamente la evasión fiscal es la omisión en el pago de una contribución, lo que puede tomarse como equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación que la ley establece por incumplimiento en la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir. Este incumplimiento a un deber legal da lugar a una infracción tributaria e incluso se puede encontrar tipificado penalmente.

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, se actualiza si sólo se deja de cumplir, pero en otras ocasiones se ejecutan actos para aprovecharse de errores del fisco, dichos actos pueden presentar agravantes y no será igual la sanción para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención actúa con dolo en contra del patrimonio del fisco.

La elusión fiscal es considerada como la evasión que no está expresamente prohibida pero tampoco permitida, es más actúa en contra del sentido legal y por lo tanto se considera un acto ilegítimo, es decir, se obtiene por medios que omite la ley más no por el espíritu y persecución de ésta. Consiste en sustraerse del pago del impuesto aprovechando un vacío de la legislación; el contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria, utiliza medios no prohibidos salvándose de

la realización del hecho generador. Se evita lo que sería justo pagar de conformidad con la capacidad económica y actividad de una persona, sin violar ninguna norma jurídica.

La elusión se produce evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.⁸⁴

Diversas medidas impuestas por la ley tienen la tendencia de evitar este tipo de evasión. Por ejemplo, resulta lógico y ajustado a derecho la conducta de un empresario que en vez de proporcionar la dirección de sus negocios en un territorio en que son gravados y en donde realmente se encuentran, los lleve a cabo en otro en que no lo sean; o bien que en lugar de dedicarse a actividades gravadas, las sustituya por otras que no lo son o lo son en inferior proporción, lo cual no corresponde a la realidad.

La elusión es por demás un tema pendiente en el sentido nacional e internacional⁸⁵, que constituye un problema al pago de impuestos y esta en manos de la legislación para resolver. Los criterios para determinar al sujeto pasivo del

⁸⁴ Cfr. Rodríguez Mejía, Gregorio. *Evasión fiscal*. México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado UNAM, 2011, p. 6.

⁸⁵ Al efecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha emitido diferente información en el sentido de cambiar y ajustar las leyes de los países miembro para redoblar los esfuerzos contra la evasión fiscal, afirmando que esta lucha es "crucial para contribuir a reforzar la resistencia presupuestaria" de los Estados. Por ejemplo en la Cumbre del G20 realizada en Washington alcanzaron un acuerdo y exhortaron a la comunidad internacional a adoptar "el intercambio automático de información" bancaria, con miras a hacerlo un estándar internacional. Esto significaría que los países serían automáticamente informados si uno de sus residentes deposita dinero en el extranjero, lo que representa un giro radical al sistema actual. Fuente: El País a través de su página web: <http://www.elpais.com.uy>

impuesto por el domicilio, por la ubicación de la fuente de ingreso y por la nacionalidad no han sido suficientes para dar al fisco la solución a este tipo de evasión legal.

Para el autor Miguel de Jesús Alvarado, se han desarrollado tres formas de esquivar las normas tributarias sin contravenirlas directamente: a) dejar de hacer una actividad gravada o no consumir algún producto para no pagar un impuesto; b) ocultar total o parcialmente los hechos o actos gravados; y c) elegir otros caminos menos gravosos, dentro el cual existen dos modalidades: acatar aparentemente la norma, aun cuando de hecho se esté vulnerando su contenido, o no entrar en colisión con ningún precepto y simplemente optar por la vía más económica menos gravosa.⁸⁶ En el primer inciso no existe ningún problema simplemente no se actualiza la hipótesis tributaria. El segundo inciso representa una actuación a todas luces ilícita, y para el tercer inciso, hablamos de elusión en sus dos modalidades.

Por otra parte, la evasión “(...) se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conducta ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuarlo que ordena.”⁸⁷

⁸⁶ Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *Planeación fiscal contra evasión fiscal*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, año II, número 3, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, enero-marzo de 1997. Citado por Hallivis Pelayo, Manuel. *op. cit.* p. 405.

⁸⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *op. cit.* p. 70.

CAPÍTULO TERCERO. ÁREAS DE ATENCION ESPECIAL EN EL FRAUDE A LA LEY FISCAL.

I. Áreas de atención especial.

Existen diversas circunstancias que son preferenciales atender en la lucha contra el fraude fiscal, entre los cuales se encuentran los artificios hechos en fraude al Impuesto al Valor Agregado (IVA), evasiones en el rubro de la construcción e Impuesto Sobre la Renta en tratándose del reconocimiento de las Asociaciones en Participación.

I.1. El impuesto al valor agregado (IVA) y el comercio exterior.

En la mecánica del IVA nos encontramos con verdaderas formas organizadas de fraude que repercuten sobre las cuotas recaudadas a este impuesto.⁸⁸ Un caso típico ocurre en las operaciones internacionales de exportación y/o enajenación de bienes en la que se exenta el pago del IVA⁸⁹ en el país de origen posteriormente en el país de destino del bien no se ingresa el impuesto por el sujeto adquirente porque

⁸⁸ Los costos sociales de este tipo de conducta lo son por ejemplo que los datos de la Cámara Nacional de la Industria Textil (CANAITEX), señalan que durante el presente año la industria de Textiles y Vestido en México disminuirá su producción en 10%, lo que llevará a una reducción en un 5% del número de empresas y se perderán al menos un 5% de empleos registrados en los primeros meses de 2011.

⁸⁹ Este régimen de exención aplicable en las exportaciones, obedece a la necesidad de que el producto nacional concorra en el mercado internacional de forma competitiva.

éste desaparece una vez que enajena a un tercero, éste último deduce su pago o incluso pudiera pedir la devolución de la cuota (en el caso de las naciones europeas dentro de su régimen comercial). En esta trama participan tres tipos de personas: 1. Sociedades ficticias.- los operadores que realizan adquisiciones exentas, facturan y trasladan el IVA pero no lo ingresan y son incumplidores fiscales. No suelen tener domicilio real de la actividad, carecen de bienes, etc. 2.- Las personas pantalla.- son los enajenantes en el país de origen del bien y son aparentemente cumplidores de sus obligaciones fiscales, aunque sí se observa como característica de este sujeto un aumento de volúmenes de operaciones internacionales. 3.- Distribuidoras.- se refiere a los posibles beneficiarios finales del fraude porque documentan sin ningún problema el IVA con sus clientes.

Los tipos más frecuentes del fraude al IVA se puede combinar con variables como la simulación de mercancías (inexistentes falsas o defectuosas) y desvíos de mercancías de la persona pantalla hacia el ámbito informal.

Un ejemplo del esquema más simple y recurrente de este tipo de fraude al IVA es el siguiente: una sociedad A (personas pantalla) realiza una enajenación de bienes a la sociedad B (sociedad ficticia) ubicada en otro país, tiene una existencia efímera con el objetivo de desaparecer antes del tiempo de reacción de las Administraciones tributarias. B adquiere los bienes con tasa cero del IVA y realiza una enajenación a un tercero C (distribuidores) trasladándole el IVA mediante factura. B integra la factura procedente de A y hace líquido el impuesto debido por C, pero desaparece sin declarar su adquisición ni pagar el impuesto debido. Por su parte C que ha satisfecho a B el IVA pagando la factura, deduce dicha cuota, pudiendo efectuar otra enajenación de bienes nacional o internacional (con tasa

ceros).⁹⁰ De este modo a C una factura válida le permite deducir el IVA soportado en su compra, pero que no fue ingresado al SAT por B, incluso le permite solicitar la devolución de pago de lo indebido si sus actividades obtienen una tasa de 0%, por ejemplo tratándose de la actividad de enajenación de bienes el artículo 9º, fracción II, de la LIVA establece que: quienes enajenen construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas a casa habitación, no pagarán el IVA. Por lo tanto, las empresas que se dediquen a la construcción de casas habitación, no se encuentran obligadas a pagar dicho impuesto, lo que implica también, que no pueden trasladar el mismo a sus clientes.

Los criterios de las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronuncian en el sentido de que por ende, si la contribuyente (C) pagó el impuesto a sus proveedores bajo la mecánica del numeral 1º de la LIVA, basta con que se le haya trasladado el IVA respecto de actividades exentas para que se esté en aptitud de considerarlo como un pago de lo indebido, pues si un ente jurídico no es sujeto de un impuesto, no está obligado a pagarlo ni a que el impuesto repercuta en su patrimonio; ello sin perjuicio de que si la autoridad fiscal considera que derivado de tales operaciones los proveedores que trasladaron el impuesto no lo enteraron, pues la autoridad cuenta con facultades expeditas de fiscalización y determinación, a fin de obtener los ingresos que estima, aún no han percibido. No obstante, la reacción de la autoridad fiscal es retardada para estos casos, siendo que la ley debe facilitar este tipo de procedimientos de comprobación.

⁹⁰ Regularmente los bienes de elevado valor comercial y poco peso físico facilitan las operaciones de este tipo y su transportación son los componentes informáticos (chips) y teléfonos móviles.

Además en términos del propio artículo 22 del CFF: “en tratándose de impuestos indirectos, la devolución se efectuará a las personas que hubieren pagado el impuesto trasladado a quien lo causó (...).”

I.2. Sector inmobiliario.

Este sector se encuentra íntimamente relacionado con el IVA y el Impuesto Sobre la Renta (ISR).

En el sector inmobiliario cada vez más se plantean medidas para controlar las reclasificaciones de terrenos, las construcciones, transmisiones entre particulares de inmuebles usados, el control de los arrendamientos y los servicios profesionales prestados en ese sector. Lo anterior mediante la obtención de información de referencias catastrales de los inmuebles, valuaciones comerciales y así evitar las declaraciones de transmisión por valores inferiores a los reales, lo que conlleva a mejorar la tributación de operaciones inmobiliarias por IVA e ISR, tal como pasa en el ISAI (local). En el ISAI, uno de los casos recurrentes de su elusión se presentaba cuando un particular rechazaba una herencia de miles o millones de pesos con el fin de cedérsela a otro familiar y con ello evadir sus respectivos pagos, aunque después tengan dominio sobre esos bienes. En respuesta la Asamblea Legislativa del Distrito Federal observó la existencia de esta conducta y legisló en consecuencia, previendo de forma específica esta modalidad de elusión: generando una ficción jurídica (más adelante explicaremos las formas genéricas y específicas de combate al fraude a la ley):

Artículo 115 del CFDF.- “Para los efectos de este Capítulo, se entiende por adquisición, la que derive de: (...) IX. La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

Se asimila a la cesión de derechos la renuncia o repudio de la herencia o legado efectuados después de la aceptación de herencia o de la declaratoria de herederos o legatarios;(...)”

Algunas medidas normativas son analizar la viabilidad de obligar a consignar en las escrituras la descripción del medio de pago utilizado y que sea requisito para la inscripción en el Registro Público de la Propiedad. Se debe realizar un estudio generalizado sobre el uso de referencias catastrales en operaciones o declaraciones relacionadas con inmuebles, incluso en contratos privados con la finalidad de consignar las referencias catastrales en todo tipo de contratos incluso suministro de energía eléctrica, contratos de arrendamiento o en los de cesión de uso de bienes inmuebles. No obstante que existen métodos acertados para tomar como referencia: en el ISAI en el que la ventaja es para el fisco, al tomar como base gravable, el valor que resulte más alto entre el catastral, el convenido o el de mercado (avalúo).

La industria de la construcción incluye actividades dedicadas principalmente a la edificación, demolición, proyección, construcción de obras de ingeniería civil y la supervisión de obras. Es uno de los sectores más importantes de la economía mexicana ya que actualmente representa el 6.3% del Producto Interno Bruto (PIB) con un crecimiento de 4.13% en el primer semestre de 2011.⁹¹ El ISR es un impuesto que grava los ingresos de personas morales, personas físicas residentes en

⁹¹ Sistema de Cuentas Nacionales del INEGI.

México, así como los residentes en el extranjero con fuentes de riqueza en México o establecimiento permanente (art. 1 LISR).

El sector construcción produce beneficios en el bienestar de la población, a través de la generación de empleos; son de las principales fuentes de ingresos del país y contribuyen al desarrollo a través de la creación y mejoramiento de la infraestructura. Las perspectivas de crecimiento del sector son positivas en virtud de que sólo por el crecimiento demográfico de la población mexicana se estima una demanda de más de 11 millones de viviendas nuevas en los siguientes 20 años, sin considerar las mejoras a las viviendas. El número de casas habitación en México asciende a 28.6 millones de viviendas, que respecto al año 2000 representa un crecimiento de 6.7 millones, es decir, una Tasa Anual de Crecimiento de 2.6%, superior al crecimiento poblacional que en el periodo 2000-2010 que ha sido de 1.4 por ciento.⁹²

Este crecimiento debe reflejarse indudablemente en un aumento de la base gravable y en consecuencia en una potencial recaudación de recursos por parte del gobierno Federal, sin embargo es posible que la recaudación que pudiera hacerse no es similar a la recaudación observada, despertando sospechas sobre elusión fiscal en el sector de alguno de los impuestos que los contribuyentes están obligados a pagar, principalmente ISR e IVA.

Las empresas dedicadas a esta industria tienen dos momentos de acumulación fiscales que son al cobro (realización) o devengado (artículo 19 de la LISR) y las personas físicas el momento será únicamente al cobro, salvo la enajenación de inmuebles. Existe un subsector edificación y otro subsector de

⁹² *Ídem.*

servicios inmobiliarios, los cuales reciben un trato preferencial en comparación con el resto de los subsectores, dado que pueden distribuir sus ingresos acumulables debido a sus largos procesos de creación de bienes y prestación de servicios, sin embargo, esta variación del momento de acumulación puede fracturar la neutralidad del impuesto y ser un aspecto a considerar por los gobernados que a su vez contribuirán a la promoción o desactivación de la rama productiva.

En el subsector edificación y subsector servicios inmobiliarios se trabajan con regímenes especiales de ley, por lo que hace de su aplicación un proceso con diferentes momentos de devengado fiscal, por lo que se sugiere que en los formatos de declaraciones anuales se solicite mayor detalle de su información financiera que sea una fuente de control estricto; así como proveer los elementos para cuantificar de forma más exacta la desviación entre el monto declarado y el potencial. Esta herramienta de control mediante la obtención de información es aplicable a cualquier rubro comercial, entre mayor información obtenga la administración tributaria, mayor será su posibilidad de descubrir los casos de evasión y elusión a auditar.

En 2006 se crearon las Sociedades de Inversión en Bienes Raíces (SIBRAS) que son sociedades mercantiles, cuyo fin primordial será la adquisición o construcción de bienes inmuebles o que se dediquen a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, y cuando al menos 70 por ciento del patrimonio de la sociedad está invertido en los bienes inmuebles, se exenta de calcular y enterar pagos provisionales.

La aplicación de este estímulo puede incentivar a enajenar bienes inmuebles sin mediar el pago del impuesto, porque éste se difiere hasta que el mismo no esté

dentro de este tratamiento, esto puede afectar a los gobernados por una falta de simetría en el momento del pago a las tesorerías locales y federales. Así como también configurar una SIBRA en una estructura de negocio y obtener deducciones autorizadas (arrendamiento) con el pago diferido del impuesto y con una tasa impositiva fija. Esto es elusión fiscal y no una evasión, porque se encuentra bajo lineamientos de ley permitidos.

II. Contratos simulados en afectación al fisco.

La posición jurídica del fisco es de acreedor frente a los contribuyentes, y sobreviene de los impuestos a los que está obligado a recaudar por mandato de ley. Hablando específicamente de los contratos celebrados entre los particulares que generan algún impuesto, pueden parecer simulados ante la autoridad fiscal ya sea por que se dio una denominación incorrecta al convenio o porque en verdad fue disfrazado deliberadamente. En ambos casos, la oficina encargada de la recaudación no tiene las facultades de atribuir un acto de distinta naturaleza de aquélla que se celebró entre las partes, aún cuando su objeto es aplicar un distinto el correcto tipo de imposición, por lo que sólo podrá reconocer el pago del tributo por el contrato según es presentado al fisco, no obstante que de forma posterior la autoridad fiscal pueda ejercer sus atribuciones de comprobación.

En el supuesto de que se simula intencionalmente un acto jurídico, el fisco se coloca en posición de exigir y calcular líquidamente su derecho de crédito mediante indicios o presunciones que ejerce la autoridad, dentro de sus facultades de comprobación. Regularmente esto ocurre con las transmisiones de propiedad o usufructo de bienes inmuebles, de arrendamiento de inmuebles, en el caso de

simulación del valor o del precio en las transmisiones, obligaciones o declaraciones de valor. Derivado de estas revisiones que efectúa el SAT, puede hacer líquidas las contribuciones inherentes de un contrato B a un contrato que aparenta ser C, porque precisamente determina que contiene las características del contrato B. En estos casos si el fisco liquida aplicando el monto más elevado (el de B), el contribuyente puede oponerse y entonces entramos en la parte litigiosa para reconocer o no la simulación y determinar la realidad del acto, sin embargo el particular debe pagar el impuesto en discusión (el de B) o parte de él, en aplicación del principio de que el fisco no litiga sin garantía.

Frente a la simulación, el SAT debe esperar a que la ficción sea reconocida por declaración de los propios contribuyentes, o bien por contradicciones o la propia sentencia. La participación del fisco no termina ahí, sino como cada delito en sí mismo es autónomo, para que se ejercite la acción penal, se debe presentar la querrela, este es un requisito de procedibilidad, las autoridades no pueden inventar delitos de manera alguna.

La sanción por ejemplo en países como Italia para este tipo de contratos simulados, que posteriormente son descubiertos vía otra declaración contradictoria, o bien por una sentencia, tiene por efecto determinar los tipos de imposición de conformidad con la verdadera naturaleza y efectos jurídicos del contrato⁹³, entonces habrá un pago de doble impuesto, (uno pagado por el acto simulado y otro pagado por el acto real que determina la autoridad, no obstante que el primero tiene que ser

⁹³ *Vid. infra.* p. 99. Esta búsqueda de la naturaleza jurídica del acto, es parte esencial de la cláusula general anti abuso del Derecho (de las formas jurídicas permitidas) o anti alusión, propuesta para ser incluida en la legislación mexicana.

devuelto vía solicitud del interesado) más una multa por haberse omitido presentarlo en la declaración que corresponda.⁹⁴

⁹⁴ Ferrara, Francisco. *op. cit.* p. 90.

CAPÍTULO CUARTO. MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE A LA LEY FISCAL.

I. Generalidades. Norma general anti elusión.

El problema del fraude a la ley tiene un considerable elemento filosófico-jurídico e ideológico, de ahí que no convenza de forma total la configuración técnica de una norma anti elusión y en combate al fraude se considere la existencia de variadas vías alternas por las que la Administración podría lograr el mismo resultado de eliminar la elusión, incluso de manera más eficaz y cómoda que a través de una norma que sancione el fraude a la ley. Por ejemplo conceder a la Administración amplias facultades de calificación de hechos imponibles a través de una interpretación económica o de la finalidad económica, en otras partes se ha utilizado la técnica menos efectiva de atender primordialmente a la naturaleza de los actos jurídicos. Otra dificultad en el caso de las normas contra la simulación de actos radica en que no se encuentra claramente diferenciada del fraude a la ley, no obstante que la sanción para los casos de simulación se encuentra claramente definida, lo que no ocurre con el fraude.

En España el término recurrente para referirse a la figura del fraude a la ley es “el abuso en la aplicación de la norma tributaria”, no existe gran diferencia sino el cambio de una denominación específica por una más genérica que engloba la situación del contribuyente español como una persona vigilada por la Hacienda para que adecue su actuación no sólo a la ley, sino al sentido que los funcionarios le quieren dar a la ley en cada caso concreto, con la ayuda confusa de las técnicas de

la simulación, el fraude a la ley, el abuso del derecho, el negocio indirecto, etc. Las cuales son confundidas por los jueces que determinan el castigo a los contribuyentes, bajo no tan claras definiciones de cada figura en la ley.

Me parece que es fundamental definir objetivamente en la normatividad fiscal, la figura de fraude a la ley, mediante una cláusula general anti elusión, *general* porque la elusión abarca las conductas de fraude a la ley, negocios simulados, fideicomisos, etc. El caso de España es el ejemplo de una norma más generalizada en cuanto sustituye la elusión y toma el concepto de abuso en la aplicación de la norma tributaria. Si la definición fuera de forma subjetiva, es decir, que reconozca al surgimiento del fraude a la ley con *el propósito de eludir el impuesto*, entonces seguramente veríamos más limitado el accionar de la autoridad sobre las conductas posiblemente defraudadoras, debido a que se acota el ámbito en el cual surge el fraude.

Para complementar el concepto de fraude a la ley en la legislación fiscal me parece necesario agregar otro concepto mencionado anteriormente: la finalidad económica válida, que se refiere al acto que entra a la hipótesis normativa tributaria a través de una forma jurídica válida. Sobre esta figura la autoridad puede establecer una presunción cuando una operación tenga como uno de los principales objetivos el fraude a la ley o la elusión fiscal.

Es indispensable para el éxito de una norma anti elusión el brindar al SAT de facultades más extensas las cuales se amparen en posterior instancia, es decir, la interpretación de los Tribunales como observaremos más adelante. La complejidad de este problema obliga a armonizar la legislación fiscal en un solo sentido sobre las medidas contra la elusión y fraude a la ley fiscal, ya que son un fenómeno casi

inseparable a la norma tributaria, siempre hay nuevas formas de eludir las mismas. La creación de normas anti elusión en cualquiera de sus modalidades no garantiza la solución integral, porque se trata de texto que bien podría no aplicarse, sin embargo, debe haber interrelación entre el reconocimiento de una figura ilegítima y la presunción y determinación de la autoridad de existencia de la misma.

Otro aspecto importante es el referido a las sanciones del fraude a la ley, hay opiniones en el ámbito internacional de que pudieran pasar de infracciones de tipo administrativo a penales, en los casos más graves y recurrentes de elusión para la autoridad fiscal. Sin embargo, el hecho de que exista punición no permitiría la aplicación analógica de la ley eludida y viceversa, por lo que habría que hacer un estudio comparativo de las ventajas y desventajas de aplicar una sanción de tipo penal para el fraude a la ley. No es muy recomendable castigar punitivamente los casos más repetitivos y de mayor cuantía en perjuicio del fisco, ya que la experiencia nos ha demostrado que la imposición de penas no ha sido la solución a los problemas delictivos que agravan al país, es decir, en el caso específico de los impuestos el contribuyente no piensa en la consecuencia, simplemente actúa con el fin de aminorar o eludir totalmente su carga impositiva.

I.1. La cláusula general anti elusión.

La idea de crear leyes específicas contra cada caso de elusión resulta compleja porque es difícil enumerar todos los supuestos que se realizan. La doctrina alemana, en consideración de este hecho y de los tiempos para la creación de tantas leyes tributarias como casos de elusión existan, plantea la posibilidad de

luchar de manera general contra esta figura. Las redacciones típicas de estas cláusulas generales en Alemania:

“I. No puede eludirse ni minorarse la obligación tributaria mediante el abuso de las formas o de las posibilidades de configuración del Derecho civil.

II. existe abuso en el sentido del primer párrafo cuando:

1. la ley vigente anuda un impuesto a determinados fenómenos económicos, hechos o relaciones en su configuración jurídica adecuada y, para la elusión del mismo, se elige inadecuadamente una forma jurídica inusual, o se acomete un negocio jurídico, y

2. conforme a las relaciones establecidas y a la manera en que se haya o se debiera haber procedido, se derive para los interesados un resultado igual, en lo esencial, al que se hubiera alcanzado, si se hubiera elegido una configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos, los hechos o las relaciones y, además,

3. los eventuales inconvenientes jurídicos que se deriven de la configuración elegida tengan poca o ninguna importancia.

III. Si se produce un abuso en el sentido antes precisado las medidas adoptadas no serán relevantes a efectos fiscales. Los impuestos deben ser recaudados conforme a una configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos, los hechos y las relaciones. Los impuestos, pagados en virtud de

las medidas declaradas ineficaces, serán reembolsados a solicitud del interesado, cuando la decisión que las declara ineficaces sea firme.”⁹⁵

La redacción de este tipo de cláusulas ubica el supuesto de la elusión fiscal en su primer párrafo, posteriormente le abre la puerta a la interpretación o presunciones de la autoridad, las consecuencias a estos presupuestos elusivos son establecidas en el último párrafo.

Este tipo de cláusulas ponen énfasis en el abuso del Derecho civil y sus configuraciones jurídicas como presupuesto de las normas anti alusión tributarias, es decir, el presupuesto se refiere a las fórmulas típicas utilizadas para alcanzar determinados fines económicos, las cuales se utilizan de forma elusiva a la norma tributaria mediante abuso del Derecho.

Los requisitos de este tipo de cláusulas generales son:

- a) la intención de eludir el impuesto.
- b) la obtención de un fin económico obtenido mediante una forma jurídica inusual, que hubiera sido alcanzado mediante los presupuestos de la norma tributaria. La elusión radica en que el hecho jurídico realizado no corresponde con el resultado obtenido.
- c) la obtención de un fin económico igual al que se hubiera alcanzado utilizando la norma tributaria.

⁹⁵ Artículo 10 de la Ordenanza Tributaria del Gobierno del Reich, citado por Hensel, Albert. *Derecho tributario*. Traducción por Báez Moreno, Andrés. Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 2005, p.46.

d) que la forma jurídica elusiva no represente mayor responsabilidad frente a la norma tributaria eludida.⁹⁶

Una vez que se complementan estos requisitos establecidos en la cláusula anti elusión, se actualiza la consecuencia jurídica: la norma defraudada se aplica al supuesto como si se hubiera realizado el hecho imponible, sin embargo, si existió un pago de impuestos antes de determinar la elusión una norma, éstos serán devueltos.

La cláusula general anti abuso no busca regular la trasgresión a una norma prohibitiva (como sí sucede en el fraude a la ley en los otros ámbito del Derecho), porque no se anula la posibilidad de alcanzar la finalidad económica, esta posibilidad es de libre elección, sin embargo, una actuación elusiva podría considerarse contraria al espíritu de la norma y al interés general: recaudación de impuestos.

El fraude a la ley se encuentra distante del negocio jurídico simulado, utilizado para combatir al mismo, en el sentido de que la primer figura busca ahorrar en el pago de impuestos, a diferencia de la realidad del negocio elusivo en el que las partes realmente realizan ese negocio.

Si los medios previstos en el Derecho positivo son insuficientes para hacer frente a esta problemática, también pudiera resolver el problema abrir la posibilidad de una interpretación más flexible y conforme a la finalidad de las normas fiscales. La interpretación de una cláusula general es trabajo de los tribunales federales bajo el criterio de un Estado de Derecho y la protección a los contribuyentes, ubicando

⁹⁶ No obstante, en caso de haber algún tipo de desventajas (que atraiga mayores obligaciones) en el camino utilizado en elusión a la norma fiscal, ésta se configura y surgen los supuestos de sanción.

detalladamente las consecuencias económicas perjudiciales y encuadrarlas con los requisitos anteriormente descritos. La identificación de la finalidad económica perjudicial, esto es, la no sujeción o la reducción del impuesto mediante a una vía inadecuada o anormal, se ha vuelto un arma importante contra el fraude fiscal,

I.2. Medida: la norma sustitutiva.

Las normas tributarias han sido creadas por el legislador para gravar determinados presupuestos de hecho que alcancen una finalidad preponderantemente económica. No obstante, en muchas ocasiones existe discrepancia entre los hechos económicos que el legislador quiere gravar con la configuración del hecho imponible que él mismo realiza. Esta situación se suma a la voluntad inherente de las actividades económicas personales para aminorar las cargas tributarias, las cuales necesariamente se encuentran en el camino que conduce a los fines económicos. De ello deriva que la finalidad económica que el legislador pretendía gravar en su presupuesto se pueda alcanzar a través de una forma diversa a la prevista en la norma jurídica tributaria, dando lugar a evitar el presupuesto de hecho legal, porque se alcanza el mismo resultado económico con un camino alternativo; rodeando la normatividad tributaria.

Como medidas que eviten este fenómeno de eludir el presupuesto de hecho, una opción relevante de algunos autores alemanes plantean la creación de normas complementarias o sustitutivas que prevean los supuestos de hecho que son utilizados como vía alterna y también sean gravados. En la normatividad alemana es frecuente ver los términos: “también es contribuyente” o “la obligación tributaria no se excluirá por el hecho de que”. Por ejemplo, la LISR además de considerar los

ingresos, también considera con ese mismo efecto, la tributación conforme al consumo, independientemente de que se haya realizado o no el hecho imponible (renta), es decir, si el contribuyente ha consumido en determinada cantidad monetaria se presume la existencia de renta en la misma cantidad (aunque no pueda probarse). Esta medida de protección frente al fraude a la ley fiscal otorga facilidades a la autoridad para tratar específicamente aquellos casos de consumo elevado como si fuese la renta, la presunción de la autoridad tiene pocas posibilidades de prueba en contrario.

I.3. Presunciones y ficciones jurídicas.

El Derecho positivo siempre ha necesitado de mecanismos auxiliares para su aplicación justa, especialmente tratándose de ficciones y presunciones, manifestadas en los estudios de la doctrina y las resoluciones de jueces. En el primer caso hablamos de reglas generales a seguir hasta que desaparecen cuando la aplicación de un precepto normativo surge como obligatorio. En el segundo caso una invención por normas jurídicas que producen efectos plenos. De tal suerte que son de enorme ayuda a la ley tributaria para su aplicación y gestionar la recaudación de impuestos.

Presuponer se refiere a creer o presentir determinados hechos conocidos para conocer un resultado posterior. La definición de esta palabra en el diccionario es: “(...) acción y efecto de presumir. Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad

de que sea probado. La que aplica a toda persona, aun acusada en un proceso penal, mientras no se produzca sentencia firme condenatoria.”⁹⁷

Esta figura ha sido utilizada históricamente dentro de los procesos legales para tener certeza de hechos no conocidos que a manera de conclusión y en forma de enunciados lógicos, derivan necesariamente de otros hechos conocidos y verdaderos, es decir, una vez que el hecho que es conocido por la evidencia de otro, es aceptado como veraz.

La presunción es un concepto calificado por la doctrina como medio de prueba que con la “(...) actividad intelectual del legislador o del juez que, partiendo de un indicio, afirma un hecho distinto pero relacionado con el primero causal o lógicamente”⁹⁸

Las presunciones pueden ser simples o del hombre y de Derecho. Las primeras no están sujetas a algún criterio legal establecido sino basadas en la experiencia del juzgador en el razonamiento jurídico y la relación de los elementos que se exponen ante él. Las presunciones legales se dividen a su vez en absolutas y relativas, las primeras son creadas por el legislador quien hace un razonamiento originario e indica lo que habrá de entenderse en el caso de actualizarse ciertos actos, en consecuencia el juzgador se encuentra obligado a tener por ciertos los hechos. La ley expresamente reconoce la conclusión inmediata que surge de la presunción legal, creándose de esta forma un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente.

⁹⁷ Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. 22ª. Ed.

⁹⁸ Muñoz Sabate, Luis. *La prueba de la simulación*. Barcelona, Editorial Hispana-Europea, 1972, p.59.

Las presunciones absolutas son llamadas *juris et de jure* porque son introducidas en el Derecho y no admiten prueba en contrario, por lo que no son consideradas pruebas y se convierten en una verdad indiscutible por disposición de ley.

Las presunciones relativas son también llamada *juris tantum* porque admiten prueba en contrario. En México por ejemplo, como presunciones *juris tantum* la validez del matrimonio y las presunciones derivadas de la posesión.

Para desacreditar correctamente una presunción es necesario probar que la realidad de un hecho se debe a circunstancias distintas de las que pudieran establecer la relación entre los hechos conocidos y los concluidos.

En la jurisprudencia mexicana observamos comúnmente que la presunción es un medio de prueba poco exacto y por ello debería precisarse en la legislación fiscal de manera genérica en qué momento se presume de determinados actos o hechos, que vaya de la mano a las cláusulas anti elusión que reconoce los actos contrarios al espíritu o finalidad de la norma. Es decir, si un contribuyente maquila una estrategia que elude la normatividad, la ley debe reconocerla como acto en fraude a la ley y al mismo tiempo la ley debe establecer presuntamente que los actos o hechos que integran dicha estrategia devienen de fraudulentos; son totalmente cuestionables (presunción legal). De esta forma se permite a la autoridad fiscal o al juzgador determinar lo que a juicio de la norma corresponda sobre cada acto que integra la estrategia con base en la presunción.⁹⁹

⁹⁹ P. ej. Código Civil Federal. Artículo 253.- El matrimonio tiene a su favor la presunción de ser válido; sólo se considerará nulo cuando así lo declare una sentencia que cause ejecutoria. Artículo 801.- El poseedor actual que pruebe haber poseído en tiempo anterior, tiene a su favor la presunción de haber poseído en el intermedio. y Artículo 802.- La posesión de un inmueble hace presumir la de los bienes muebles que se hallen en él.

I.3.1. Las presunciones en el Derecho fiscal.

Al ser un mecanismo de prueba, regularmente las presunciones clarifican la forma de aplicación de la norma para el juzgador, por ejemplo para apreciar con mayor exactitud la capacidad económica de un individuo. Es difícil concretar una medida en contra del fraude fiscal cuando sabemos que no hay una infracción específica para cada caso en la ley, y sería imposible numerarlos todos como lo he mencionado, debido a la generalidad del concepto que desde Ulpiano, según su opinión recogida en el Digesto “(...) se hace fraude a la ley cuando se hace aquello que la ley no quiso que se hiciera pero no lo prohibió.”

La calificación que se hace para encuadrar al acto en la hipótesis normativa del fraude, es de naturaleza interpretativa, ya que cada caso en particular debe ser analizado y calificado en cualquier sentido. La calificación, el fraude a la ley, la interpretación y la analogía se encuentran estrechamente vinculados. Los criterios interpretativos que son en gran medida literales, formalistas o restrictivos en lo que se da prioridad al texto de la norma sobre su sentido y finalidad, favorecen la elusión de la norma como es el caso de algunos jurisprudentes apegados a la mal entendida aplicación estricta de la norma del artículo 5º del CFF.

Mediante las presunciones 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.¹⁰⁰ Se presume que hubo una transmisión lucrativa cuando los registros fiscales o los datos que obren con la autoridad se observe la disminución del patrimonio de una persona, y al mismo

¹⁰⁰ Rozas Valdés, José Andrés. *El Derecho tributario ante el fraude de ley*. Revista Española de Derecho Tributario. Núm. 223, 1993, pp. 85 y 86. Citado por Venegas Álvarez, Sonia. *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas física en México*. México, UNAM, 2007. p. 84.

tiempo o mediatamente se incremente el patrimonio del cónyuge, descendiente, herederos o legatarios. Dicha información se recaba siempre que existan los elementos básicos de una presunción: hecho base, hecho presunto y la relación lógica entre ambos, entonces se habla de una norma presuntiva.

El hecho base se refiere a la verdad conocida que se encuentra íntimamente ligado con el hecho presunto, que puede tener mayor o menor grado de solidez y convicción, no obstante que el hecho base debe estar demostrado mediante cualquier documento (actas, registros, escrituras, etc.).¹⁰¹

La forma en la que encontramos a las presunciones en el Derecho fiscal es a modo de descripción del hecho imponible con la prohibición de prueba en contrario, es decir, que son legales porque la ley expresa el razonamiento que establece la conexión entre los dos hechos. La función anti elusiva de estas presunciones radica en englobar la finalidad económica de la norma tributaria, omitiendo por ejemplo, hacer referencia a la capacidad económica y por ello resulta insuficiente. El SAT debe agotar los actos jurídicos de prueba para evitar vulnerar principios como el de capacidad contributiva o certeza jurídica en la determinación de las contribuciones. Las presunciones dentro de la gestión tributaria de la administración para aplicar, recaudar e inspeccionar las contribuciones, juegan un papel importante sobre todo en la etapa de determinación.

El abuso en la utilización de las presunciones pudiera llevarnos al hecho de que si no se permite prueba en contrario ante ellas, la autoridad actuaría en contra del derecho fundamental de defensa procesal y al mismo tiempo se sobrepasa el derecho de presunción de inocencia. Por ello es que sigo pensando que las fórmulas

¹⁰¹ Venegas Álvarez, Sonia. *Ibid.* p.88.

genéricas para gravar toda capacidad económica que se adecúe al objeto de la contribución logrará un sistema tributario justo e integral.

El artículo 55 del CFF enumera los casos en los que la autoridad podrá actuar presuntivamente, es decir, determinar indirectamente la base imponible y hacer líquida la contribución. En general, la autoridad requiere que se advierta irregularidad en la contabilidad del contribuyente y que dichas irregularidades imposibiliten el conocimiento de las operaciones realizadas en el periodo fiscal en revisión. El artículo 56 y 61, establecen en base a que criterios se determina y la forma de hacerlo, respectivamente. El más amplio de los criterios permite utilizar *cualquier medio indirecto de investigación económica o de cualquier otra clase para calcular los ingresos de los contribuyentes*, el valor de los actos, actividades o activos de los que proceda el pago de la contribución. Sin embargo, no existe una posibilidad expresa de que la autoridad pueda presuntivamente investigar sobre los actos celebrados en fraude a la ley, por lo que la propuesta de la LGTE parece el método adecuado (general) de prever al acto fraudulento y actuación de la autoridad, en consecuencia jurídica.¹⁰²

I.3.2. Ficciones jurídicas.

En su forma más elemental una ficción resulta de un proceso de imaginación mental que no corresponde con la realidad. No se debe confundir la simulación y la ficción jurídica, la primera es la voluntad falsa de una persona que concluye un negocio jurídico, en cambio las ficciones crean derechos desde un punto de vista

¹⁰² Vid. *Infra*. p. 119

normativo y es por tanto una ilusión a la que el derecho recurre para conceptualizar un fenómeno o realidad.¹⁰³ En la doctrina tributaria española coincide en que esta figura es “valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye 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 a la real.”¹⁰⁴

Una presunción se fundamenta en el orden lógico de los sucesos pero la ficción toma un curso contrario, creando una realidad propia y contraria a la que es, creando su base en la irrealidad de un hecho. Además la ficción no admite prueba en contrario, la presunción sí. La clave de la distinción entre estas dos figuras radica en que una es prueba y la otra tiene un carácter sustantivo. Básicamente en todos los casos de ficciones de Derecho son contrarios a la realidad; se habla de una verdad jurídica distinta de la verdad real. Sin embargo la relevancia de esta figura ha sido de instrumento para esquivar los obstáculos prácticos que se oponen a la aplicación de una norma.

La interpretación de los Tribunales Federales en México indican que “(...) 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.”¹⁰⁵

¹⁰³ Cfr. *Ibidem*. p. 43.

¹⁰⁴ Pérez de Ayala, José Luis. *Las ficciones en el Derecho tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 16.

¹⁰⁵ Semanario Judicial de la Federación. Octava época, enero-junio de 1989, T. III, 2ª parte, p. 570.

Las ficciones pueden ser reconocidas por la creación legislativa o por un método jurisprudencial, en el primer caso son verdades que van en contra de la realidad conceptual, sin embargo, el legislador las reconoce en la ley. La ficción jurisprudencial es utilizada por el juez al crear una conclusión evidentemente falsa pero necesaria, sobre un hecho, para obtener un resultado; por ejemplo cuando la ley le reconoce al heredero los derechos y obligaciones del finado de forma retroactiva. Esa retroactividad en una ficción jurídica.

Al tratarse de un instrumento que cubra las insuficiencias de técnica legislativa, tiene como única finalidad hacer justicia o permitir el acceso a la equidad sin necesidad de modificar la estructura del orden jurídico.

I.3.3. Ficciones en el Derecho fiscal.

Las ficciones permiten que se puedan atribuir determinados efectos jurídicos a realidades que de forma natural sería imposible, además debe coordinarse el uso de las ficciones con una presunción de modo que la ficción coincida con la realidad presunta de comportamiento en fraude.

Las presunciones y las ficciones en el ámbito tributario han sido instituidas en los textos legislativos de los países para de garantizar la justicia tributaria y que sirven de ayuda a los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad, no confiscación y legalidad. Estas figuras son impuestas como instrumentos de combate a la elusión fiscal y sus figuras afines, cuando no hay elementos ciertos o información insuficiente.

Específicamente, el legislador debería establecer los campos ficticios de fraude a la ley que por su aspecto reiterativo surgen. En ese momento cuando la autoridad detecta actos que entran en esos supuestos ficticios, determinar en consecuencia. No obstante la ayuda de estas instituciones jurídicas, queda corto su objetivo en la lucha contra la defraudación y el fraude a la ley, además de tratarse de instrumentos ampliamente cuestionados por su constitucionalidad.

I.3.4. Las presunciones y ficciones fiscales y su aspecto constitucional.

En este punto se deben observar y velar por los principios de la hacienda pública y los derechos fundamentales, ambos intereses son totalmente válidos defender por su trascendental importancia.

El problema en este tema surge cuando los contribuyentes alegan la falta del principio de legalidad por la descoordinación que aparece entre la actuación de las autoridades (en busca de dar soluciones) y las leyes aplicables, lo cual pareciera sustitución de la legitimidad formal que forja el Estado por la actuación arbitraria de las autoridades. Podría incluso hablarse de irrumpir la seguridad jurídica cuando el legislador crea las ficciones y presunciones y toma en cuenta una capacidad económica y contributiva incierta, no obstante que estas figuras son indispensables para satisfacer los intereses fiscales y evitar la evasión fiscal, ya que en la mayoría de los casos reconocen una realidad existente que oculta el contribuyente., contemplando que los medios para alcanzar el interés del fisco no pueden pasar por alto el principio de capacidad contributiva del contribuyente; la presunción legal es

legítima cuando salvaguarda el interés de ambos sujetos, evitando en gran medida que se escapen a la imposición sujetos de capacidad contributiva.¹⁰⁶

El legislador debe evitar los anteriores supuestos, otorgando certeza jurídica a los particulares pero también garantizando los derechos del fisco en la recaudación.

Una presunción fiscal es tomada como inconstitucional cuando es absoluta, es decir, que no admite prueba en contrario, ya que la existencia de ciertos parámetros de capacidad económica jamás se comprueba, entonces no se encuentran lógicamente justificadas y no admiten la prueba en contrario. Pero este es un caso extremo de uso de la presunción y valdría la pena señalar que las presunciones deben establecerse con las situaciones de evidente elusión que conlleve a la autoridad a considerar elementos suficientes y determinar que se presume tal o cual hecho, acto o base gravable, por ejemplo, siempre que el fundamento jurídico lo permita.

Para que una presunción sea legítima debe respetar el principio de aportar a los gastos públicos sólo cuando el contribuyente posea efectiva capacidad económica, su correspondencia lógica, su función antifraude y que la prueba contraria sea siempre admitida cuando la presunción determina la base gravable.¹⁰⁷

En el ejercicio de estas facultades administrativas, la autoridad fiscal debe resguardar los derechos fundamentales del ciudadano, garantizados por la Constitución, la cual limita la acción de sus actos con el objetivo de ejecutar

¹⁰⁶ Cfr. Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.324.

¹⁰⁷ De Mita, Enrico. *Apuntes de Derecho tributario*. Milán, Giuffré, 1994, p. 54.

conforme a Derecho y evitar controversias por quienes has resentido una transgresión.

Las ficciones jurídicas como mencioné, se consideran buenos medios de combate al fraude a la ley porque establecen lo que debe ser. Sin embargo, se trata de una medida conveniente para cada caso en particular, en la que el legislador observa las acciones fraudulentas y las regula con una fórmula específica, incluyéndolas en una hipótesis normativa imponible. Un ejemplo, es el caso de la asociación en participación: era recurrente el contrato mercantil entre socios de empresas para participar de las utilidades y pérdidas de las mismas, por ello se tuvo a bien dar el trato de persona moral a estos convenios, a efecto de cumplir con las mismas obligaciones fiscales.¹⁰⁸ Observamos que se atacó específicamente este supuesto en la legislación fiscal.

I.4. La interpretación del Derecho.

La interpretación es una actividad humana que explica el sentido de los hechos para comprenderlos de mejor forma. “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”¹⁰⁹, porque no se trata de una actividad privativa del Derecho sino

¹⁰⁸ Artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁹ González García, Eusebio. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13

surge en todo pensamiento humano en la búsqueda de entender exactamente el significado de las cosas.

Al referirse a la interpretación de la ley se debe ubicar a la interpretación en su significado de explicación, extrayendo la integración de los elementos de la norma con el objetivo de comprender y esclarecer el pensamiento que le dio origen e incluso el alcance de la norma.

En el Derecho existe la *interpretatio legis* y la *interpretatio iuris*, “(...) 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 iuris*).”¹¹⁰

El artículo 14 constitucional en México autoriza que ante la obscuridad de la letra de la ley se utilicen mecanismos de interpretación jurídica. La necesidad de la interpretación de la ley nace de la imperfección de los textos legales pero tiende siempre a la perfección del Derecho con su aplicación. La interpretación para el catedrático Tamayo y Salmorán consiste 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. (...) Reside en la adscripción de un cierto significado suministrado a los objetos jurídicos (tales como

¹¹⁰ Coviello, Nicolás. *Manual de Derecho Civil Italiano*. México, 1938, p.63.

leyes, Constituciones, embargos, hipotecas, matrimonios) y, en general, todos los elementos que son reconocidos como constituyendo la experiencia jurídica”.¹¹¹

Es importante precisar que la interpretación no aporta nada nuevo a la ley, ni amplía sus efectos o les restringe, sino únicamente la aclara y trata de averiguar su finalidad jurídica con la ayuda de teorías doctrinales y experiencia práctica. En este punto encontramos una similitud entre el fin de las medidas contra el fraude a la ley y la interpretación que desea averiguar lo que la ley ha querido, el espíritu o la intención de la ley.

I.4.1. Interpretación de la norma tributaria.

Esta actividad sigue los principios del derecho en general; se interpreta exactamente igual a cualquier otra norma de cualquier especialidad jurídica. Se trata de un criterio de hermenéutica jurídica general aceptado por los tratadistas en forma unánime.¹¹² No obstante que, en el caso específico de la materia fiscal se interpreta sobre normas específicas y con cualquier combinación de otras ramas del Derecho al formar parte de un sistema jurídico.

En el Derecho tributario existe una idea de la autonomía calificadora la cual consiste en dar el significado que mejor estime a los conceptos e instituciones de otras especialidades y tiene dos opciones: darle el significado a un concepto a través de una norma expresa o a través de su rama de origen.¹¹³ El punto central en

¹¹¹ Tamayo y Salmorán, Rolando. *Razonamiento y argumentación Jurídica*. México, UNAM, 2003, p. 128.

¹¹² González García, Eusebio. *op. cit.*.

¹¹³ Cfr. *Ibidem*.

la interpretación de las normas tributarias es determinar si se llegó o no a una finalidad jurídica que se encuentre sujeta a gravamen.

En México el artículo 5° del CFF establece que “Las disposiciones fiscales 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.” Diversos Tribunales Federales han sostenido que la aplicación estricta no significa que la interpretación no pueda hacerse por diversos métodos encaminados a conocer la intención de la norma, pero los Tribunales sí han llegado a establecer una confusión entre aplicar e interpretar *estrictamente*, cerrando en demasía los criterios hasta quedar a veces en imposibilidad de determinar la existencia del fraude a la ley. Por ello se comentó anteriormente que este artículo debe hacer la distinción entre aplicación e interpretación, la primera como resultado de la segunda.¹¹⁴

En el Derecho tributario existe una vertiente doctrinal que sostiene que se deben crear los conceptos propios a la materia de ficciones sacándolos de su origen civil y en este sentido crear ficciones. La otra vertiente considera que cada especialidad jurídica debe tener su base en una teoría general del Derecho y sobre ella establecer los conceptos e instituciones propios. Este razonamiento es acertado, porque las personas actúan en casi todas las ocasiones de forma que interrelacionan distintas disciplinas jurídicas. En atención a lo anterior, el legislador tributario deberá tomar esa realidad jurídica en la cual se complementan distintos derechos y obligaciones.

¹¹⁴ Fernández Sagardi, Augusto. *Op. cit.* P.17

Esta forma de integración de las normas legales deben complementarse con la exigencia práctica de una interpretación extensiva y aplicación analógica.

En suma a la serie de cambios propuestos, creo que el Poder Legislativo debería discutir seriamente una reforma al artículo 5 del CFF para establecer que la interpretación de las disposiciones fiscales se efectuará a partir de su texto, mediante cualquiera de los métodos de interpretación jurídica. Esto con la finalidad de precisar que tratándose de las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, deberán interpretarse en todo caso del texto de la norma, quedando prohibida la interpretación por analogía o mayoría de razón para dar certeza jurídica, pero dejando claro que el principio de aplicación estricta del derecho no tiende a convertirse en un formalismo en el que se considere por completo la forma de los textos y se ignora la sustancia.

Con lo anterior, es evidente que se pretende autorizar a través de ley la ampliación de las posibilidades de interpretación de las normas fiscales que establecen cargas a los particulares. Esta medida es necesaria una vez que debe existir cohesión entre el interprete o quien aplica la ley con los órganos legislativos, al mismo tiempo se otorga mayor peso al elemento teleológico o intención del legislador, entendiendo que el creador de la norma debe dotar de recursos suficientes al aplicador. Un criterio más flexible de interpretación permitirá hallar la finalidad económica y práctica de los actos del contribuyente, sin llegar al punto de perder la certeza jurídica.

El fraude a la ley no puede ser combatido únicamente con la interpretación de las normas como herramienta porque otro elemento esencial es demostrar la

existencia de fraude, lo cual resulta bastante complejo pero de la integralidad de diferentes mecanismos en la ley, es mayor la probabilidad de encontrar y castigar los casos en específico.

Se concluye que la decisión de condenar el fraude a la ley es tarea básica de la jurisprudencia, y siendo éste difícil de descubrir por la autoridad fiscal, la doctrina opina en el sentido de prevenirlo que de castigarlo. Por ejemplo definiendo correctamente los elementos que conforma la obligación tributaria, específicamente los que constituyen el hecho imponible, también las posibles lagunas que eventualmente presentará la ley deben ser eliminadas por el legislador que en apoyo de la autoridad fiscal conociera de las actuaciones recurrentes en fraude a la ley. A tal efecto los instrumentos jurídicos propuestos son: la interpretación flexible, las cláusulas generales anti abuso o anti elusión, las presunciones, las ficciones y desde luego, para efectos preventivos la promoción de una conciencia ética del contribuyente, hasta el momento inexistente.

I.5. El caso de la Ley General Tributaria en España.

En España la nueva LGTE establece una nueva cláusula en contra de la elusión fiscal, que tiene como finalidad corregir los problemas que a la figura del fraude a la ley tributaria se venían señalando. Derivado de ciertos problemas que más adelante se explicaran se tuvo como consecuencia la supresión del artículo 24 de la LGT el cual preveía el fraude a la ley tributaria, llevándolo a ser sustituido por una cláusula anti abuso, por ser un concepto más fácil en su aplicación.

Uno de los problemas que presentaba el artículo 24 de la LGT radicaba en que su presupuesto de existencia del fraude a la ley era “que los actos se hayan realizados amparándose en normas dictadas con distinta finalidad”, éste requisito de origen en el Derecho Civil, tiene el objetivo de evitar una norma imperativa o prohibitiva, acudiendo a otros negocios jurídicos; situación que en el Derecho Tributario, no puede existir, toda vez que podrían existir casos elusivos de negocios no gravados, el cual daría lugar a una laguna de la norma que es imposible en Derecho Privado. Asimismo, se señalaba de manera subjetiva, la necesidad de que se tuviera que probar el ánimo de eludir el tributo, por lo que debido a la dificultad de obtener una prueba directa del citado ánimo, se acudía a la prueba de presunciones a través de indicios.

En ese sentido, se considera que el verdadero problema del fraude a la ley tributaria consiste en que la Administración tributaria debiera corregir las conductas fraudulentas a través de diversos institutos, sin necesidad de acudir a un procedimiento especial, imponiendo sanciones ante conductas susceptibles de ser reclamadas por la sociedad misma.

Es derecho de todo contribuyente escoger la vía fiscal menos onerosa en el momento de obtener los fines económicos que persigue mediante los distintos negocios jurídicos existentes; así tenemos que los tributos deberán recaer en manifestaciones de capacidad económicas reales, con la intención de gravar realidades de carácter económico que se vean reflejados en incrementos de riquezas en los sujetos pasivos.

Ahora bien, los negocios jurídicos se encuentran reconocidos por el ordenamiento tributario, que tiene como finalidad gravar los efectos económicos

alcanzados a través de los mismos, tipificando como hechos imponible la realización de tales negocios; en ese orden de ideas, encontramos que uno de los principios básicos que articulan el ordenamiento jurídico privado es el principio de autonomía de la voluntad, el cual se puede entender como la facultad que el Derecho confiere a las personas de mediar sus derechos y obligaciones conforme a sus intereses.

Tenemos que con éste principio y con el fin de alcanzar los efectos económicos perseguidos, nos encontramos en la posibilidad de realizar cualquier negocio jurídico, de modo tal que se podrá optar por la forma jurídica más conveniente de acuerdo a los intereses jurídicos perseguidos.

Lo anterior, no implica que en aquellos supuestos en los que el particular persiga determinados fines económicos que no se logran mediante la realización de figuras contractuales típicas, no acudan a negocios jurídicos atípicos que permitan la obtención de los fines primigenios.

Así, tenemos que el derecho de planificación consiste en la libertad de todo sujeto de elegir y realizar el negocio jurídico que le permita obtener los fines económicos perseguidos con una carga fiscal, ya sea menor o inexistente, con la seguridad de que no podrá ser gravado con un mayor coste fiscal; siendo éste el concepto de economía de opción. Entonces, para que la obtención de una ventaja fiscal se considere lícita debe existir una adecuación entre el negocio jurídico escogido y los fines económicos que con éste se obtienen, en caso contrario, nos encontraremos ante la elusión fiscal, dando surgimiento a un problema, que con el único fin de obtener ventajas fiscales, se abusa de las formas jurídicas para la consecución de fines económicos que no son típicos del negocio utilizado.

I.5.1. La causa en la Cláusula Anti elusión.

Todo negocio jurídico para su validez, requiere además del consentimiento y el objeto: la causa, siendo ésta la razón directamente determinante de la celebración del mismo, por lo que se convierte en un instrumento de fiscalización de los contratos. Por ejemplo tenemos que la causa de la compraventa es el intercambio de bienes por dinero, por eso es que, la causa se encuentra relacionada al tipo de contrato.

El tipo de contrato, deberá ajustarse a la causa perseguida por las partes, lo que determinará el régimen jurídico aplicable, por otro lado, una concepción abstracta de la causa no permite entender supuestos como la ilicitud de la causa, por lo que se acude a criterios subjetivos, es decir, si la causa de los contratos onerosos, es la contraprestación y en los lucrativos la liberalidad, no cabría hablar de la ilicitud de la causa, ya que la licitud se produce cuando los motivos causales son contrarios a la ley.

Entonces, la cuestión que surge es, si buscar una ventaja fiscal nos posiciona en la ilicitud de la causa, a lo cual, se le da al respuesta de que nunca la búsqueda de un ahorro fiscal pueda dar lugar a tal ilicitud, toda vez que, es derecho de todo contribuyente planificar su régimen fiscal con el fin de minimizar su carga tributaria.

Por lo tanto podemos concluir que en la economía de opción no existe algún vicio en la causa, en virtud de que los motivos de ahorro fiscal, al ser válidos y legítimos, permanecen ajenos a la causa y no dan lugar a la ilicitud de la misma; por el contrario en los supuestos de elusión fiscal, se produce una desnaturalización de la causa que permitirá a la Administración tributaria acudir al tipo de negocio

que se adecue a la finalidad práctico-social-económica de la verdadera causa del negocio jurídico. Observamos entonces que la economía de opción termina donde empieza la elusión fiscal, siendo el elemento clave para diferenciar uno de otro, la causa.

Lo anterior, da lugar que a través de la regulación del conflicto en una cláusula general de anti elusión, que dote de facultades a la Administración tributaria y sea una herramienta para poder adecuar, la causa del negocio con el tipo negocio jurídico.

I.5.2. Presupuesto de aplicación de la Cláusula anti elusión.

La norma que regula el conflicto de fraude a la norma tributaria es un supuesto de norma general anti elusión, que busca contrarrestar los abusos cometidos por los particulares en el momento de realizar su planificación fiscal con el objetivo de hacer menor su carga tributaria. Para entender que se ha producido el supuesto abuso, se necesitan reunir una serie de requisitos presupuestos en la propia ley.

Serán necesarias las siguientes circunstancias para entender que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

1. Que los actos realizados, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
2. Que de su utilización no resulten efectos económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

De lo antes señalado se destaca que, éstos requisitos serán necesarios para la aplicación de la cláusula anti elusión y no que se dé alguno alternativamente.

Así bien, el primer requisito de existencia para la aplicación de la cláusula, contiene la influencia de la causa, pues todos los actos deben perseguir un resultado adecuado a su forma, por ello podemos concluir que cuando se realiza un determinado negocio, buscando un resultado distinto al de su causa típica, nos encontramos ante un supuesto de elusión fiscal, siempre que dicha desnaturalización lleve aparejada una ventaja fiscal, pues de lo contrario la Administración tributaria carecería de interés en la aplicación de la cláusula.

El segundo supuesto, tiene la finalidad evitar que a cualquier negocio atípico se le pudiera aplicar la norma anti elusión, toda vez que los particulares acudirán a un negocio jurídico atípico cuando a través del mismo se consiga un beneficio, que no se puedan obtener a mediante negocios típicos. Por lo que, para el caso de los negocios atípicos será necesario determinar la concurrencia del segundo requisito, así se está en posibilidad de concluir que para determinar si los particulares han realizado negocios jurídicos fraudulentos. La Administración tributaria deberá realizar un juicio sobre la causa de dichos negocios, determinando que adolecen de una causa falsa y además, a través de los mismos se consiga cualquier ventaja fiscal, solo así se encontrara facultada para aplicar la cláusula de elusión fiscal.

Como consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma anti elusión, tenemos lo siguiente:

La consecuencia de que la Administración tributaria aplique la cláusula, es que se exija el tributo, aplicando la norma que hubiese correspondido al negocio jurídico, excluyendo la ventaja fiscal obtenida.

En ese sentido las presunciones empleadas por la Administración serán de todo tipo, como los efectos económicos alcanzados con los negocios, el tiempo de duración entre los negocios, la necesidad de los mismos, las consecuencias fiscales de la operación, derecho y obligaciones que se derivan del negocio, etc., presunciones que deberán ser aportadas por la Administración.

Una de las consecuencias más polémicas que se ha suscitado, es aquella referente a la posibilidad de que la aplicación de la cláusula pudiera dar lugar a la imposición de sanciones, por tal motivo, ésta se trata en un apartado diferente.

La norma tributaria es una norma cuyas consecuencias jurídicas imponen una limitación en la esfera de libertad o patrimonial de los ciudadanos.

En esa virtud, radica la importancia de dos principios, el primero: de reserva de ley, el segundo: encuadrar una conducta a la infracción prevista por la ley para la misma, sin éstos no es posible la imposición de una condena patrimonial de carácter público pues no existe una ley que determine de forma clara y precisa el presupuesto que dé lugar al nacimiento a una obligación tributaria, de tal forma que el contribuyente tenga conocimiento en todo momento de sus obligaciones tributarias. Estos principios son los que impiden la posibilidad de aplicación analógica del hecho imponible, por lo que, si la Administración aplica una circunstancia de manera analógica supondría la creación de una norma jurídica expresamente formulada en el ordenamiento, dando lugar a que se convirtiera en una creadora de Derecho, en un ámbito reservado a la ley y sujeto a un principio de digámoslo así, tipicidad.

La razón por la que se menciona la analogía, se debe al argumento de negar la posibilidad de que la aplicación de la cláusula anti abuso conlleve una sanción,

porque se habla de una aplicación analógica del tributo. En ese sentido, se pronuncia el maestro Ferreiro Lapatza según el cual “(...) no cabe ante el abuso del derecho otra reacción más allá de la aplicación por analogía del tributo que hubiera podido aplicarse a los hechos que deberían haberse realizado normalmente para obtener el resultado conseguido (...)”¹¹⁵

Resulta ser cierto que en ocasiones resulta que operaciones que no se encuentran contempladas como hechos imposables producen resultados económicos similares a los del hecho imponible; en este caso es cuando puede haber abuso o fraude, frente al que se puede reaccionar con una ley que permite el surgimiento del tributo a pesar de no realizarse el hecho generador de la obligación fiscal. Así, resulta que el conflicto del fraude a la ley es un juicio sobre la causa de los negocios, en donde la Administración busca la verdadera causa del negocio jurídico como parte de su función calificadora.

Por tanto, al hecho imponible que recoge un negocio jurídico, deberá analizarse su verdadera naturaleza jurídica, teniendo en cuenta todos sus elementos constitutivos, en lo que se encuentra: la causa. Pues como ya hemos analizado, para poder considerar la verdadera naturaleza jurídica de un determinado negocio es necesario analizar la causa del contrato, pues su naturaleza coincidirá con la causa típica del mismo. En ese sentido, cuando el tipo de negocio jurídico elegido no coincida con la verdadera causa del mismo, se deberá ser calificado conforme a su verdadera naturaleza, lo cual, será determinado por la Administración, que aplicara el verdadero hecho imponible que grava el auténtico negocio realizado.

¹¹⁵ J.J. Ferreiro Lapatza. *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Quincena fiscal, Aranzadi, no.11/2003.

En definitiva, en los supuestos en que se aplica la cláusula anti elusión, deberá existir una clasificación que determinará la verdadera naturaleza del negocio, una vez realizado se aplicara la norma jurídica que tipifique como hecho imponible el negocio jurídico efectivamente realizado por los particulares, la cual, será sancionada, pues se produce una lesión al bien jurídico, “patrimonio público”.

I.5.3. Sanción en la Simulación y el fraude a la ley.

La simulación y el fraude a la ley tienen una ocultación de la causa, que debieran dar lugar a una infracción tributaria, pues en ambas conductas se realiza el hecho imponible, es decir, se oculta el negocio real y deberían llevar aparejada una sanción. Se cree erróneo considerar que por un lado la simulación deba estar sancionada y que el fraude a la ley no debe llevar aparejada sanción alguna, ello en virtud de que se aduce que la simulación lleva aparejada ocultación y el fraude de ley no, lo cual resulta erróneo, como se ha analizado en los capítulos que anteceden, pues en ambas existe una ocultación del negocio jurídico real. Del mismo modo, resulta poco entendible, la crítica que se realiza a la imposición de sanciones en el caso de la cláusula anti abuso aduciendo la falta de certeza y sin embargo, no se alega lo mismo en el caso de simulación.

I.5.4. Procedimiento especial para el fraude a la ley

Existen concepciones que interpretan la cláusula anti elusión como una figura de aplicación extraordinaria y como un instrumento excepcional, en virtud

de que permite la aplicación de la analogía en el ámbito tributario, por lo que da lugar a que se establezca un procedimiento especial.

1.- El artículo 15 de la LGT en España, no regula un procedimiento especial para la aplicación de la cláusula, sino que la misma se aplica en el propio procedimiento de gestión pero siempre que exista un informe afirmativo preceptivo y vinculante emitido por una Comisión Consultiva.

2.- Una vez que la Administración Tributaria afirma que se dan los presupuestos establecidos en el artículo 15 de la LGT, lo informara al interesado, en la que se ofrecerá 15 días para presentar alegaciones y aportar las pruebas necesarias, también deberá determinar el verdadero negocio jurídico que a juicio del órgano se ha realizado.

En este momento es en el que el contribuyente deberá alegar y aportar todas las pruebas que permitan demostrar que los negocios realizados son pertinentes y adecuados para la consecución del resultado o bien que permiten la consecución de efectos jurídicos relevantes en el caso de los atípicos.

3.- Recibido lo anterior, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

4.- El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado, la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. Dicho plazo será de tres meses

desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, el cual, será ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión, sin exceder de un mes.

5.- Transcurrido el citado plazo, sin que la Comisión haya emitido el informe, se reanudara el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe.

6.- El informe emitido por la Comisión no es susceptible de recurso, pudiendo únicamente ser recurrido el acto de liquidación que tenga en cuenta lo estimado en el informe.

I.6. Fomento a la ética del contribuyente

En México es casi nula la existencia de cultura contributiva en la sociedad, por ello la creación de la Procuraduría de Defensa al Contribuyente¹¹⁶ cumple con el objetivo del Estado mexicano de garantizar los derechos fundamentales de quienes aportan al gasto público del país, y su correspondencia, en la difusión de los estudios e investigaciones acerca de la obligación ciudadana de contribuir. Hay dos elementos indispensables en la realización de dichos estudios, primero que se encuentren de la mano el aspecto jurídico con los aspectos humanista y ético, el segundo radica en que la Prodecon debe encontrar las herramientas efectivas de acercamiento de dichos estudios al ciudadano, que permita sensibilizar su pensamiento sobre las contribuciones.

¹¹⁶ Vid. Supra, p. 79.

El primer paso para una nueva cultura contributiva es cambiar el paradigma sobre valores y normas sociales que llevan al particular a contribuir, que éste sea el de la consecución de un fin superior a través del pago de las obligaciones fiscales.

El párrafo XV, artículo 5° de la LOPDC menciona entre una de sus atribuciones la de “Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad; (...).” Esta redacción representa las primeras acciones de nuestro legislativo con el fin de prevenir conductas evasivas y delictivas fiscales.

Cumplir con esta tarea es difícil, sin embargo, pienso la Prodecon debe recurrir a reflexiones sobre cuestiones extrajurídicas, que sean de carácter filosófico, ético y político.

El ser humano es un ser social, lo que implica que deba proporcionar tratos de coexistencia con los demás individuos, con base en ellos actúa, sin embargo en ocasiones la individualidad o la indiferencia evitan que la persona tome un tiempo para reflexionar sobre los actos de su voluntad.

El Derecho fiscal implica una relación jurídica entre contribuyente y autoridad fiscal, porque a lo largo de la historia el humano ha pagado tributos que poco a poco se han ido reglando. Estas situaciones conllevan un elemento ético que forzosamente va más allá de de los fundamentos jurídicos que los sustentan, aunque

la suma de todos estos elementos buscan un sistema fiscal que redistribuya correctamente la riqueza, promueva el bienestar común y desarrollo del país.

El acto de contribuir es un accionar humano calificado como moral y ético ya que el hombre es responsable de todos y cada uno de sus actos humanos y está obligado a ordenarlos a su fin último.¹¹⁷

Los elementos de este acto son el objeto, el fin y las circunstancias. El objeto es a lo que el acto tiende, o sea, contribuir al gasto público. El fin es la razón por la que obramos: contribuir al bienestar común. Las circunstancias son condiciones accidentales que modifican la moralidad del acto humano. Podría decirse que para determinar el grado de moralidad en la que se conduce el contribuyente, se considera inmoral aquel acto que excede los límites de la ley, por el contrario es moral por ejemplo, limitarse a realizar una deducción permitida del impuesto. Básicamente el elemento moral se encuentra en acatar la ley de un Estado democrático de Derecho, en el que la moral tributaria se entiende dentro de la moral ciudadana o del deber político y social. Lo anterior se entiende si observamos nuestras acciones en un vínculo social, las cuales deben ser en solidaridad con los otros miembros de la sociedad. Sólo de esta forma se detona la economía y el bienestar social de la población haciendo sustentable al país.

Si bien la propiedad privada forma parte de una serie de derechos fundamentales garantizados por el Estado, también hay que comprender que tiene una función que rebasa al individuo y conlleva responsabilidades sociales. El

¹¹⁷ García Alonso, Luz. *Ética o filosofía moral*. Editorial Diana, México 1995, p. 33. Citada por Bernal Ladrón de Guevara, Diana et. al. *Ética del contribuyente*. Prodecon, Serie de cuadernillos de la Prodecon, número III.

contribuyente debe estar consciente de que la aportación de su patrimonio ira al caudal general, sin poder exigir un beneficio propio, directo o inmediato.

Como todo acto humano, contribuir es susceptible de encontrar vicios a su paso: fraude a la ley, evasión, elusión, falsificación, entre otros. Por ello es que el imperativo ético debemos considerarlo en la formación de una nueva cultura contributiva, con la que tanto los gobernados como la nación entera saldrán ganando. La Prodecon debe prever las formas en las que hará llegar información, educación y formación de valores a los contribuyentes.

No existe en ningún país del mundo la verificación exhaustiva del cumplimiento espontáneo de las obligaciones, porque es prácticamente imposible, por ello debe ponerse especial atención a la ética tributaria. Debemos fijarnos en la actuación de aquellos contribuyentes cumplidos que tiene baja portabilidad de ser auditados por cumplir con sus obligaciones fiscales: algunos contribuyentes expresan que simplemente no están dispuestos a evadir y que por tanto no buscan la forma de defraudar los impuestos.¹¹⁸ A partir de lo anterior, debe reflexionarse sobre los principales obstáculos que impiden cumplir de manera espontánea con el tributo. En primer momento el crecimiento de la economía informal es uno de ellos, existe correlatividad entre el crecimiento de estas actividades y el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Por ejemplo, si un contribuyente encuentra que su competencia bajo un esquema de informalidad obtiene ingresos, orilla a que el primero decida evadir impuestos. También cuando la tasa de impuesto es muy elevada, hay mayor probabilidad de elusión. La calidad y número de los servicios públicos que el Estado presta resulta otro elemento de incidencia. Finalmente la

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 4.

falta de fe en las instituciones y de transparencia en el ejercicio de gasto público delinea la conducta fraudulenta.

Por ello el Estado debe acercar a los ciudadanos las cuentas claras del dinero que gasta en cada servicio que presta y en cada sueldo que paga.

En cuanto a la formación de una conciencia ciudadana no debe optarse por el establecimiento de mayores sanciones, porque cada vez esta relación jurídico-tributaria se vuelve odiosa para el particular. Sin embargo, no significa que el contribuyente encuentre su legitimidad para evadir, sino que debe obrar conforme a principios éticos y de racionalidad, informarse de sus obligaciones fiscales y derechos, conocer el destino de sus aportaciones de manera transparente, aunque no signifique una contraprestación específica, reconocer su participación solidaria con la sociedad y ser partícipe de la distribución de la riqueza de su país: México.

CONCLUSIONES

1. Las relaciones humanas han sido lo bastante complejas cuando se trata de coordinarse y coincidir sobre un punto de acuerdo, ya que cada persona analiza con un criterio diferente el entendimiento sobre un tema, actuando muchas veces en favor de sus intereses. En ese momento, la aparición de la norma jurídica no podía esperar más porque con tal variedad de criterios e intereses necesitamos acordar disposiciones neutrales que faciliten la coexistencia, bajo el cuidado de valores universales inherentes a todos los humanos.

2. La norma jurídica será entonces el resultado de acuerdos sobre los cuales, las personas se conducen y aceptan también la existencia de un ente impersonal que coadyuve al cumplimiento de los fines de coexistencia humana (bienestar colectivo e individual, prestación de servicios colectivos, en general garantizar el cumplimiento dichos acuerdos) y al mismo tiempo sea el único ente reconocido, válido y por tanto legal para emitir las normas jurídicas.

3. Surge la obligación de las personas a observar el Derecho positivo, (todas esas normas jurídicas que en conjunto forman la normatividad vigente en un espacio y tiempo determinado por las mismas) que implica obligarse con la otra persona a respetar su derecho y con el Estado a cumplir sus obligaciones como ciudadanos, entre ellas pagar sus contribuciones.

4. Las normas fiscales son tan sólo una parte del Derecho positivo mexicano, que tienen justificación en el gasto público, es decir, responden a la actividad financiera del Estado virtud de lo cual es que éste percibe sus ingresos. En relación el artículo 31 de la Carta Magna, fracción IV establece como obligación para todos los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Estados, Municipios y

Distrito Federal donde residan, de forma proporcional y equitativa. A su vez, el CFF y la demás legislación tributaria indican las Instituciones reconocidas para todo lo tocante a la materia, (determinar, recaudar, comprobar, ejecutar y sancionar) así como identifican el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago de cada impuesto, éstas son las normas en las que se establecen los hechos imponibles.

5. Las normas fiscales reconocen la existencia de dos sujetos obligados: activo y pasivo, el primero es el Estado en su calidad de administración tributaria, ya sea Federal, Estatal, Municipal o del Distrito Federal y el segundo se refiere el contribuyente, es decir, personas físicas, personas morales de Derecho Público o Privado, asociación en participación y fideicomisos, obligados a un hacer, no hacer o tolerar.

6. Las obligaciones fiscales se extinguen conforme se cumple con la normatividad fiscal, principalmente con el pago de la contribución o al agotar las acciones de forma previstas en la ley para el contribuyente.

7. Las obligaciones fiscales deben atender a estos principios constitucionales:

1. De legalidad.- las contribuciones deben estar expresamente establecidas en la ley, por lo que la autoridad no puede ampliar su marco de acción.
2. De proporcionalidad.- que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de aportar al gasto público una vez cubierto sus necesidades básicas.
3. De equidad.- se refiere al principio de Adam Smith, conforme a la cual se debe dar las mismas consecuencias jurídicas a los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación jurídica, además que tengan las mismas características.
4. Destino al gasto público.- el

monto recaudado debe ser destinado al cumplimiento de las obligaciones del Estado y su existencia orgánica.

8. El Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es el único que puede establecer las contribuciones a cargo de los particulares, vía su órgano de legislación. En un segundo momento, la administración tributaria tendrá la facultad reconocida por la ley de ejecutar esas normas e incluso resolver sobre las controversias que al efecto surjan, no obstante que el órgano judicial es quien se encuentra facultado para conocer del litigio en materia fiscal, y en su caso, previo proceso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

9. El sujeto activo es dividido (por la misma conformación del Estado mexicano) en Federal, Estatal, Municipal y del Distrito Federal. En el ámbito Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del SAT se encargará de aplicar la legislación fiscal para asegurar que los particulares contribuyan al gasto público. Las entidades federativas y Municipios cuentan también con organismos públicos que ejercen las facultades de autoridad fiscal, dentro de las cuales se encuentra recaudar las contribuciones que a su favor establecen los Congresos o Legislaturas de la entidad. Generalmente este organismo encargado de ejercer las facultades previstas en la legislación tributaria es llamado *fisco*.

10. El SAT fue creado en 1995 con la finalidad de concentrar las facultades de una autoridad fiscal y otorgar mayor autonomía para garantizar transparencia y agilidad en las funciones fiscales. No obstante que la decisión de convertir al fisco en un organismo autónomo en su dirección fue bien visto, aún queda mucho por hacer en su régimen interior, por lo que se refiere a simplificar trámites, actuación expedita en donde cabría preguntarse ¿por qué el SAT no actúa de forma expedita?,

así como contar con personal verdaderamente calificado que pueda dar atención al contribuyente, resolver con apego a justicia fiscal y por supuesto, incrementar la capacitación especializada de su personal para detectar los actos fraudulentos en afectación al fisco. De esta forma redundar en la correcta percepción económica del Estado por concepto de contribuciones. Por ejemplo, se debe dotar al personal del SAT de una precisa calificación de hechos imposables a través de una interpretación económica o de la finalidad económica, lo que nos llevará a contar con un SAT que responda a las situaciones de elusión de forma rápida y estar en posibilidad de determinar sus créditos fiscales, dejando atrás un vacío que en los impuestos más importantes (IVA e ISR) representa obtener menos del 50% de un total de 100% potencial a recaudar, por esa razón defraudadora. Todo esto bajo un sistema integral de planeación fiscal de la autoridad que consagre actuación ágil y especializada.

11. El fraude a la ley está relacionado con todas las estrategias para esquivar la ley causando un daño al *fisco*, en donde si bien existe un animus de defraudar no me parece que sea el elemento primordial para que la autoridad determine si se trata de un fraude a la ley, el elemento principal deberá ser desentrañar la finalidad económica del acto y acertar el daño causado al fisco federal mediante maquinaciones que esquivan la norma, es decir, el acto se apega a una norma (norma de cobertura) totalmente válida pero el mismo acto no conlleva esa finalidad económica para la que fue creada esa norma sino que debió realizarse en amparo de otra (norma eludida). La norma de cobertura es dictada para otra finalidad distinta a la que se utiliza en el acto elusivo.

12. En la materia fiscal la finalidad del fraude a la ley es puramente económica para aminorar los montos obligados a pagar.

13. Actualmente la legislación no contempla la definición de esta figura, únicamente de la simulación, la evasión, elusión y defraudación fiscal, por ello me parece totalmente trascendente establecer una cláusula general anti elusión o ante fraude a la ley (o anti abuso de las formas jurídicas del Derecho) que:

1.- establezca la definición del fraude a la ley y sus elementos: 1. el sujeto que realiza el acto, sin importar si fue intencional o sin intención. Opinión contraria a la aplicación que hoy tiene la jurisprudencia en los Tribunales, al indicar que existe fraude a la ley una vez que surge el *animus* y como acción premeditada, sin embargo, no veo razón por la que se tenga que probar un hecho evidente. Eso sin mencionar lo difícil que es probar la intencionalidad. Además, si la definición fuera en el sentido de intencionalidad, es decir, que reconozca al surgimiento del fraude a la ley con el propósito de eludir el impuesto, entonces seguramente veríamos más limitado el accionar de la autoridad

2.- La finalidad económica válida, que se refiere al acto que entra a la hipótesis normativa tributaria, a través de una forma jurídica válida. Sobre esta figura la autoridad puede establecer una presunción cuando una operación tenga como uno de los principales objetivos el fraude a la ley o la elusión fiscal. Esta facultad de presunción debe ir ligado a la interpretación de los Tribunales, porque como lo mencioné existe una corriente que los lleva a considerar la intencionalidad del acto para fijar que hay fraude a la ley, sin embargo, una vez que la ley reconoce que existe fraude a la ley sin

necesidad del *elemento intencional*, se hace más flexible el panorama de encuadrar más acciones fraudulentas, siendo puntuales y precisos. Como estamos observando la complejidad de este problema obliga a armonizar la legislación fiscal en un solo sentido, sobre las medidas contra la elusión y fraude a la ley fiscal.

3.- Aminoramiento o extinción de la carga tributaria, o sea, la obtención de un fin económico con una forma jurídica inusual, que hubiera sido alcanzado mediante los presupuestos de una norma impositiva, y;

4. Una fórmula utilizada para esquivar la ley al amparo de otra.

14. La sanción a este actuar deber ser la aplicación de la norma que corresponda a la finalidad jurídica y económica realmente existente, así como infracciones administrativas o delitos en los casos de mayor cuantía y recurrencia de los actores.

15. La cláusula general anti fraude a la ley o anti abuso no anula la posibilidad de alcanzar la finalidad económica menor, esta posibilidad es de libre elección (economía de opción), sin embargo, si se cae en una actuación elusiva que pueda considerarse contraria al espíritu de la norma y al interés general: recaudación de impuestos, entonces la cláusula anti abuso debe aplicarse.

16. Como procedimiento en la aplicación de esa cláusula debe establecerse primero: que la Administración Tributaria afirma que se dan los presupuestos establecidos en dicho artículo y determinar el verdadero negocio jurídico que a

juicio del órgano se ha realizado, y segundo: informar al interesado, para que éste aporte las pruebas necesarias.

17. En auxilio de la cláusula general anti elusión, no desecho la posibilidad de que la autoridad registre y estudie cada forma específica de fraude a la ley que se le presenta, con el objetivo de considerarlos en la legislación e ir previendo su existencia y castigo, por ejemplo, legislar las presunciones y ficciones por cada caso específico. Porque las presunciones han demostrado ser un mecanismo útil para la autoridad de identificar por ejemplo, en la LISR al tratar el consumo elevado como si fuese la renta, es decir, además de considerar los ingresos, también considerar con ese mismo efecto la tributación conforme al consumo.

18. Esta medida de protección frente al fraude a la ley fiscal otorga facilidades de presunción a la autoridad y que en el ejemplo descrito tiene pocas posibilidades de prueba en contrario. Los artículos 55, 56 y 61 del CFF establecen en base a qué criterios se determina presuntivamente. El más amplio de los criterios permite utilizar *cualquier medio indirecto de investigación económica o de cualquier otra clase para calcular los ingresos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos de los que proceda el pago de la contribución*. Sin embargo, no existe una posibilidad expresa de que la autoridad pueda presuntivamente investigar sobre los actos celebrados en fraude a la ley, por lo que la propuesta es que también se incluya dentro de las fracciones del artículo 55 prever al acto fraudulento y actuación de la autoridad como consecuencia jurídica. Hay que indicar que las presunciones en ningún momento deberán ser absolutas, sino deberán permitir al particular probar lo contrario a lo que los documentos y hechos le dicen a la autoridad.

19. Los criterios interpretativos que son en gran medida literales, formalistas o restrictivos y los cuales dan prioridad al texto de la norma sobre su sentido y finalidad, favorecen la elusión de la norma como es el caso de algunos jurisprudentes apegados a la mal entendida aplicación estricta de la norma del artículo 5° del CFF.

20. Con la finalidad de evitar confusiones se debe explicar en el artículo 5° del CFF que la interpretación de las disposiciones fiscales se efectuará a partir de su texto, mediante cualquiera de los métodos de interpretación jurídica. De esta forma encontraremos puntos de acuerdo y cohesión entre la autoridad administrativa que ejecuta las leyes y la autoridad jurisdiccional al resolver los casos. Un criterio más flexible de interpretación permitirá hallar la verdadera finalidad económica y práctica de los actos del contribuyente.

21. Si los medios previstos en el Derecho positivo son insuficientes para hacer frente al fraude a la ley fiscal, también pudiera resolver el problema abrir la posibilidad de una interpretación más flexible y conforme a la finalidad de las normas fiscales. La interpretación de una cláusula general es trabajo de los tribunales federales bajo el criterio de un Estado de Derecho y la protección a los contribuyentes.

22. La creación de la Procuraduría de Defensa al Contribuyente me parece una excelente oportunidad de acercar al particular con el Estado, de sensibilizar su sentido sobre las contribuciones y sus finalidades, de cambiar el paradigma sobre la cultura tributaria y hacer exaltar la importancia de la materia. Esto a través de campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir

voluntariamente con sus obligaciones tributarias. La Prodecon debe recurrir a temas teleológicos, éticos y por supuesto jurídicos que hagan recordar y reflexionar a las personas sobre su rol social, por ejemplo hacer hincapié en el elemento moral que se encuentra en acatar la ley de un Estado democrático de Derecho; la moral tributaria se entiende dentro de la moral ciudadana o del deber político y social porque si bien la propiedad privada es un derecho fundamental garantizado por el Estado, también hay que comprender que tiene una función que rebasa al individuo y conlleva responsabilidades sociales.

23. Se trata de una propuesta integral que prevé una serie concatenada de mecanismos legales y funcionales entre sí y no el establecimiento de un artículo aislado, ya que observamos que los problemas deben atacarse desde distintos frentes, protegiendo los derechos de la colectividad y más aún los individuales.

BIBLIOGRAFÍA

Cárcaba Fernández, María. *La simulación en los negocios jurídicos*. Barcelona, Editorial Bosch, 1985.

Carnelutti, Francesco. *Instituciones de Derecho procesal civil*. México, Editorial Harla, 1999.

Coviello, Nicolás. *Manual de Derecho Civil Italiano*. México, 1938.

De Buen, Demófilo. *Introducción al estudio del Derecho Civil*. Madrid, Editorial de Derecho Privado, 1943.

De la Iglesia Prados, Eduardo. *De Roma a la Codificación: una perspectiva histórica del fraude a la ley*. Annaeus, España, 2005.

———. *El fraude de ley*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2007.

De Mita, Enrico. *Apuntes de Derecho tributario*. Milán, Giuffré, 1994.

Escribano López, F. *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Madrid, Civitas, 1988.

Fernández Sagardi, Augusto. *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*. México, Editorial Sicco, 2000.

Ferrara, Francisco. *La simulación de los negocios jurídicos*. Colombia, Editorial Leyer, 2008.

Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. 1, 3ª ed., Buenos Aires, De Palma, 1976.

Fraga Gabino. *Derecho administrativo*. 40ª edición, México, Porrúa, 2000.

García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. 47ª ed., México, Porrúa, 1995.

García Valdecasas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Privado*. Barcelona, Editorial Labor, 1993.

González García, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi, Elcano, 2001.

———. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona, Aranzadi, 1997.

Hallivis Pelayo, Manuel. *Fisco, federalismo y globalización en México*. México, Tax Editores, 2003.

Hensel, Albert. *Derecho tributario*. Traducción por Báez Moreno, Andrés. Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 2005.

Hinojosa Torralvo, Juan José, et. al. *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona, Editorial Atelier, 2012.

Illanes, Luis y Díaz McArthur, Leonel. *El control de los impuestos en los países en desarrollo de América*. Vol.1, Santo Domingo, Instituto de Capacitación Tributaria, 1981.

Kant, Immanuel. *Fundamentación de la metafísica de las costumbres*, capítulo II. Chile, Escuela de Filosofía Universidad ARCIS, 1973. Traducción de Manuel G. Morente, Madrid, 1932, Ed. Calpe.

Kelsen, Hans. *Teoría general del Derecho y del Estado*. 2ª ed., México, UNAM, 1995.

Ligeropoulo, Alexandre. *La defensa del Derecho contra el fraude*. Madrid, Revista de Derecho Privado, Año XVII, 1930.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. 21ª edición, México, Porrúa, 2011.

Marín-Barnuevo, Fabo. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*. Madrid, McGraw-Hill, 1996.

Montesquieu. *Del espíritu de las leyes*. 18ª ed., México, Porrúa, 2010.

Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

Muñoz Sabate, Luis. *La prueba de la simulación*. Barcelona, Editorial Hispana-Europea, 1972.

Navarrine, Susana y Asorey, Rubén, *Presunciones y ficciones en el Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1985.

Niboyet, J.P. *Principios de Derecho Internacional Privado*. Editora Nacional, México, 1957.

Pérez de Ayala, José Luis. *Las ficciones en el Derecho tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.

Recasens Siches, Luis. *Introducción al estudio del Derecho*. 12ª ed., México, Porrúa, 1997.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 2009.

Rodríguez Mejía, Gregorio. *Evasión fiscal*. México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado UNAM, 2011.

Tamayo y Salmorán, R. *La interpretación constitucional*, México, UNAM, 1975.

———. *Razonamiento y argumentación Jurídica*. México, UNAM, 2003.

Tuhr, Andreas. *Parte general del Derecho Civil*. Madrid, W. Roces, 1927.

Urbina Nandayapa, Arturo. *Delitos fiscales en el Derecho positivo mexicano*. Editorial Sicco, México, 1997.

Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho fiscal*. México, Oxford, 2011.

———. *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2007.

Revistas

Bernal Ladrón de Guevara, Diana *et. al.* *Ética del contribuyente*. Prodecon, Serie de cuadernillos de la Prodecon, número III.

Carballo Balvanera, Luis. *La distribución de la potestad normativa de las contribuciones en México*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época, año VI, México, 1993.

Ferreiro Lapatza. *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Quincena fiscal, Aranzadi, no.11/2003.

Ligeropoulo, Alexandre. *La defensa del Derecho contra el fraude*. Madrid, Revista de Derecho Privado, Año XVII, 1930.

Mansilla y Mejía, María Elena. *Fraude a la ley: fraus legis facta*. México, Revista Cultura Jurídica No. 1, Facultad de Derecho, UNAM, 2010.

Obras generales

De Pina, Rafael. *Diccionario de Derecho*. México, Porrúa, 1983.

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, XXI Edición, 2011.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental. *Glosario de Términos más usuales en la Administración Pública Federal*. SHCP, México, p.218.

Direcciones electrónicas

<http://www.elpais.com.uy>

<http://www.inegi.gob.mx>

Leyes

Código Civil Federal vigente

Código Civil para el Distrito Federal vigente

Código Fiscal de la Federación vigente

Código Fiscal del Distrito Federal vigente

Código Penal Federal vigente

Código Penal para el Distrito Federal vigente

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente

Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores vigente

Ley del Seguro Social vigente

Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente

Ley Federal de Derechos vigente

Ley General Tributaria en España

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente

Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa al Contribuyente vigente

Jurisprudencia

Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, Mayo de 2003.