



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO.

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.

“ESTUDIO DEL FRAUDE A LA LEY EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO
MEXICANO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO COMPARADO”.

TESIS

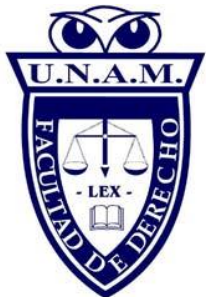
PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

LIZBETH VICTORIANO ZAPATA.

ASESORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



CIUDAD UNIVERSITARIA.
MÉXICO, D.F. JUNIO 2014.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., de 16 junio de 2014.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

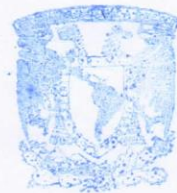
Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **VICTORIANO ZAPATA LIZBETH**, con número de cuenta **304193147**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"ESTUDIO DEL FRAUDE A LA LEY EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO COMPARADO"**, bajo la asesoría de la Dra. Margarita Palomino Guerrero.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO**

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010

DEDICATORIAS.

A DIOS, por ayudarme en todo mi trayecto de vida, por darme una familia maravillosa y por haberme permitido llegar a cumplir esta meta.

A mi PADRE, por su ejemplo de responsabilidad y trabajo en la vida. Muchas gracias por los valores inculcados.

A la UNAM, por haberme dado la oportunidad de pertenecer a esta máxima casa de estudios.

A la FACULTAD DE DERECHO, por haberme dado la oportunidad de formarme profesionalmente y por los excelentes profesores de los que tuve oportunidad de aprender más que una materia.

Al SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS, por haberme dado la oportunidad de realizar mi tesis.

A mi MADRE, por todo su amor, apoyo incondicional, y porque siempre ha estado cuando más la he necesitado. Te quiero mucho. Infinitas gracias.

A mi HERMANO Juan Alberto, por acompañarme en esas noches de desvelo y por su apoyo emocional.

A mi HERMANO Marco Antonio, por ayudarme con sus conocimientos informáticos en la elaboración de esta tesis.

Los dos son mi inspiración para superarme cada día.

A la Doctora MARGARITA PALOMINO GUERRERO, por su dirección y asesoramiento en la elaboración de esta tesis, por sus valiosos consejos, por su paciencia y por el tiempo dedicado.

Mi admiración y respeto para una gran profesionista. Muchas gracias por todo.

A la ENP No 1 "GABINO BARREDA", por haberme dado la oportunidad de iniciar mi camino en la UNAM, por los profesores que me dieron las bases para enfrentar la carrera, así como la vida, porque conocí qué es la amistad y por los maravillosos momentos que viví en ella.

A mis AMIGAS y AMIGOS, por su amistad, su apoyo incondicional, y los ánimos que me daban para la elaboración de esta tesis. Gracias a todos.

A todos MIS PROFESORES que a lo largo de mi vida han aportado a mi formación, no solo académicamente sino también a mi persona. Gracias a todos.

A LEO, por su paciencia y comprensión en todo este tiempo que elabore esta tesis, por alentarme en cada momento y por su compañía. Muchas gracias.

"Para empezar un gran proyecto, hace falta valentía. Para terminar un gran proyecto, hace falta perseverancia".

- Anónimo.

INDICE

INTRODUCCIÓN.	I
----------------------------	----------

CAPITULO I.- MARCO CONSTITUCIONAL.

1.1.- PRINCIPALES PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.	1
1.1.1.- Principio de generalidad.	2
1.1.2.- Principio de legalidad.....	5
1.1.3.- Principio de obligatoriedad.	9
1.1.4.- Principio de proporcionalidad.	11
1.1.5.- Principio de equidad.	16
1.1.6.- Principio de destino al Gasto Público.	19
1.2.- PRINCIPIOS EN EL DERECHO COMPARADO.	23
1.2.1.- Principio de legalidad o reserva de ley.	25
1.2.2.- Principio de generalidad.	29
1.2.3.- Principio de igualdad.	31
1.2.4.- Principio de capacidad económica y capacidad contributiva.	33
1.2.4.1.- Principio de progresividad y mínimo vital.	36
1.2.5.- Principios relativos al Gasto Público.	39

CAPITULO II.- EL FRAUDE A LA LEY EN MATERIA FISCAL.

2.1.- CONCEPTO.	43
2.2.- ELEMENTOS.	45
2.3.- EFECTOS.	50
2.4.- DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS.....	52
2.4.1.- Economía de opción.	53
2.4.2.- Elusión.	55
2.4.3.- Simulación.	57
2.4.4.- Evasión.	60

CAPITULO III.- LÍMITES AL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA EN EL MARCO INTERNACIONAL.

3.1.- FIGURAS A FINES EN EL DERECHO COMPARADO.	62
3.1.1.- España y fraude a la ley.	63
3.1.1.1.- Articulación de hecho imponible complementaria.	68
3.1.1.2.- Tipificación genérica del hecho imponible.	68
3.1.1.3.- La doctrina de los tipos.	69
3.1.1.4.- La configuración de presunciones.	70
3.1.1.5.- La formulación de ficciones.	76
3.1.2.- Alemania y abuso de formas jurídicas.	77
3.1.3.- Francia y el abuso de Derecho.	81

CAPITULO IV.- INICIATIVA DE UNA NORMA ANTIELUSION O ANTIFRAUDE EN MÉXICO

4.1.- CONCEPTO.	85
4.2.- OBJETO.	89
4.3.- PROYECTO DE REFORMA DEL ARTÍCULO 5 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, INCLUSIÓN DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA.	91
4.4.- PROPUESTA DE NORMA ANTIELUSIÓN O ANTIFRAUDE EN MÉXICO.	95
4.5.- DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL FRAUDE A LA LEY POR EL FISCO. ...	104

CONCLUSIONES.	109
---------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.	112
---------------------------	------------

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de investigación surge de observar que se incrementa el número de contribuyentes que se resisten al pago de las contribuciones, pues señalan como “justificaciones” para no realizarlo la existencia de una presión fiscal desmesurada; la idea, en algunos casos, de que el dinero público se despilfarra; la existencia de desigualdades al repartir la carga tributaria, sin embargo, consideramos que ninguno de los motivos mencionados justifican que el contribuyente no tribute ya que para lograr un sistema tributario justo de conformidad al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Todo sistema tributario contempla principios constitucionales para lograr una justicia tributaria, tales como el de legalidad, proporcionalidad, equidad, generalidad, obligatoriedad y destino al gasto público, sin embargo en otros sistemas tributarios, por ejemplo el de España, se incorpora como principio además del de capacidad contributiva, progresividad, al de mínimo vital, con la finalidad de que los gobernados contribuyan al gasto público de manera correcta.

No obstante en algunos casos no se cumplen los principios constitucionales en específico el de equidad y proporcionalidad, porque algunos contribuyentes acuden a figuras de simulación a fin de disminuir su carga tributaria, tal es el caso del fraude a la ley tributaria que como refiere Taboada es: *“La norma... que hace nacer la obligación tributaria, y la norma cobertura la que, o bien, declara exento o no sujeto el acto, o simplemente lo grava en menor medida”*.

Por lo que aun el incremento de las conductas contrarias a la ley fiscal y que tienen por objeto el no pago de tributos, se reconducen pero se incrementa la

figura del fraude a la ley, así pues no sólo es necesario analizarla, sino que además frenarla.

Porque el fraude a la ley provoca que no se cumplan los principios constitucionales y por ende se traduce en un problema para los Estados, mismos que han propuesto diversas soluciones, tal es el caso de Alemania, España, Francia, bajo este contexto.

El presente trabajo pretende acercar al lector a identificar el fraude a la ley en el sistema tributario mexicano desde la perspectiva del derecho comparado, se está estudiando ya los mecanismos que han utilizado diferentes países para frenarla, la finalidad es identificar soluciones, ya que en nuestro sistema el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo presentó un proyecto de reforma para incluir una cláusula general antielusión, sin embargo ésta no tuvo éxito, pues no fue aprobada por la H. Cámara de Diputados, por lo que nos pronunciaremos también en los aciertos y desaciertos de dicha iniciativa.

Por consiguiente la estructura del presente trabajo es:

En el capítulo primero se estudió los principios constitucionales que rigen el sistema tributario mexicano así como los establecidos en España, asimismo realizar un comparativo con dichos principios.

En el capítulo segundo titulado “El fraude a la ley en materia fiscal”, se abordó el concepto, los elementos, los efectos, así como la distinción entre otras figuras como la economía de opción, la elusión, la simulación y la evasión.

Con respecto al capítulo tercero mismo que se denomina “Límites al fraude a la ley tributaria en el marco internacional”, se estudió en otros países la figura del fraude a la ley, y los mecanismos que utilizaron para frenar en su sistema tributario esta práctica nociva.

Por último en el capítulo cuarto, “Iniciativa de una norma antielusión o antifraude en México” se analizó el concepto y objeto de una cláusula general antielusión, además se hizo referencia del proyecto presentado por el Ejecutivo el 8 de septiembre de 2013, mediante el cual se proponía incluir al sistema tributario, regulación para frenar la elusión fiscal.

Por todo lo analizado podemos concluir que la implementación de una cláusula antielusión o antifraude a nuestro sistema tributario, permitiría dotar al Fisco de un instrumento para neutralizar los “abusos” que cometan los contribuyentes al momento de configurar sus relaciones patrimoniales la finalidad sería aminorar o nulificar la carga arbitraria en las contribuciones.

CAPITULO I.- MARCO CONSTITUCIONAL.

1.1.- Principales Principios Constitucionales de las contribuciones.

El Estado a fin de satisfacer sus objetivos y necesidades generales, y, todo lo relacionado con servicios públicos, por ejemplo, educación, salud, entre otros, resulta indiscutible la necesidad de allegarse de recursos económicos, es así que ejerce su potestad tributaria, y así el gobernado se encuentra obligado a contribuir, es decir: "... recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas..."¹.

Derivado de lo anterior, el momento en el que se ejerce la potestad tributaria por parte del Estado, es cuando actuando soberanamente, y de manera general, establece cuáles serán los hechos imponibles que, al realizarse harán que los gobernados se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones, sin embargo, dicha potestad no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones establecidas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estos son los principios constitucionales de las contribuciones.

Es así, que estos principios constitucionales de las contribuciones deberán lograr una armonía entre el Estado y los gobernados, pues la generación arbitraria de contribuciones puede ocasionar graves consecuencias sociales y económicas en un Estado, de ahí la importancia de dichos principios, es así que tanto el Estado como los gobernados deben observar el cumplimiento de los principios de las contribuciones, contemplados en nuestra Carta magna.

¹ De la Garza Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano, 17ª. Ed., México, Porrúa, 1992, p.207.

Ahora bien, los principios constitucionales de las contribuciones son aquellos que se encuentran establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y siendo ésta la Ley Fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente la actividad fiscal del Estado. Dicho precepto establece lo siguiente:

“Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Considerando el artículo anteriormente transcrito tenemos que los principios constitucionales de las contribuciones son: generalidad, legalidad, obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, mismos que desarrollaremos en seguida.

1.1.1.- Principio de generalidad.

Éste principio en materia fiscal, no consiste en que se debe afectar a todos los que integran un grupo, la generalidad se prevé de la misma manera como se hace respecto de una ley, es decir, una ley debe ser general, abstracta e impersonal, esto es, cuando las consecuencias de los supuestos se proyectan por igual respecto a todos los que caen en el mismo, por ende, una vez que se determina cierta hipótesis jurídica, lo debe hacer de manera general para que cualquiera que se coloque en la hipótesis regulada se le aplique la ley. De modo que el legislador debe cumplir con dicho principio desde que construye los hechos imposables.

Dicho principio se desprende del precepto legal 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer las obligaciones de los mexicanos, cabe mencionar que no por el hecho de que conste “son obligaciones de los mexicanos...” se entienda que los extranjeros no deben pagar contribuciones, pues dicho artículo debe ser interpretado de una manera extensiva, por ende es aplicable para todos los que deban contribuir conforme a las leyes fiscales dentro del territorio nacional, por lo que:

“... estimamos que el principio de generalidad tributaria puede enunciarse diciendo que solo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, física o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”²

Por otro lado, tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación³ se ha pronunciado respecto al principio de generalidad, mismo que ha señalado que es una situación ineludible para alcanzar la igualdad en la carga tributaria, así como un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario por cuya virtud se establece un mandato dirigido al legislador, a fin de que, al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra, pero, sin atender a cuestiones como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, por mencionar algunos.

Asimismo analiza dicho principio desde dos vertientes, estas son: en sentido afirmativo y en sentido negativo, la primera consiste en que todos deben aportar al gasto público, por lo que corresponderá al legislador la obligación de cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma

² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, 14ª. Ed., México, Themis, 1999, p. 248.

³ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 168127, Tomo XXIX, Enero 2009, p. 552, con rubro “Generalidad tributaria. Naturaleza jurídica y alcances de ese principio”.

recogidos en una ley tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de aportar. Este aspecto del principio de generalidad permite señalar que todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público, excepto aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, es decir mínimo vital⁴ deberán quedar al margen de la imposición.

Por otro lado, la segunda, se refiere a la eliminación de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; en otras palabras, no deben existir prerrogativas que permitan la liberación de la obligación. Implica la proscripción de exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva.

Por otro lado, se hace mención que de no cumplirse con el principio de generalidad se conculca con el artículo 13 constitucional, que establece: “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...” cabe aclarar que las leyes privativas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales mientras que las leyes especiales, aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones sí tienen la característica de generalidad.

⁴ Es entendido como el límite a la potestad tributaria del Estado, es decir, al momento de determinar las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un origen libre, esto es, el correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, el cual se encuentra impedido el Estado a imponer gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

Es así que las personas no deben ver mermado su patrimonio más allá en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva, por ende no debe exceder el mínimo con el que se cubren las necesidades básicas. Además permite que se cumpla con el principio de generalidad, al señalar que todas las personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, excepto aquellas que, al contar con los ingresos mínimos, deben quedar al margen de la exigencia para contribuir, para que así no se vean afectados en sus ingresos que apenas resultan aptos para cumplir con sus necesidades para vivir.

De modo que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno al derecho al mínimo vital, ha sostenido en las tesis 1ª XCVIII/2007, que aparece publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta tomo XXV, mayo 2007, página 792 de rubro: “*Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del Tributo*”, señala que dicho derecho ha sido reconocido en otras latitudes, precisando que el mismo deriva de los principios de la dignidad humana y solidaridad social, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta.

En conclusión, las leyes fiscales al ser consideradas como leyes especiales deben contemplarse por el Estado a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con el hecho generador de la contribución, es decir, no están dirigidas a una persona o grupo en particular, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto, así como aplicarse sin distinciones tanto en razón a cargas como a exenciones, para que se cumpla con el principio de generalidad, así como también con el principio de legalidad, toda vez que los supuestos deben establecerse en ley a fin de evitar arbitrariedad por parte de la autoridad, razón por la cual se explicará en el siguiente punto.

1.1.2.- Principio de legalidad.

El principio de legalidad se establece por la estructura constitucional que existe en un Estado de Derecho, que nace y emana de ella, por lo que la autoridad al momento de imponer contribuciones deberá de apegarse a los parámetros que la misma señale, es así que se desprende de los artículos 14, 16 en relación con el 31, fracción IV.

En relación al primer precepto señalado en el párrafo anterior, establece que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, de esta manera contiene un momento básico sobre la legalidad de los actos de las autoridades, con respecto al segundo, indica que todo acto de autoridad debe emitirse debidamente fundado y motivado a fin de otorgarle seguridad jurídica a los gobernados, y el último fundamento legal, en la parte que refiere “...*que dispongan las leyes...*”, por lo que se puede desprender que no puede haber contribuciones

sin estar previamente establecidos en ley, y deriva del latín “*nullum tributum sine lege*”, que significa “*que no hay tributo sin ley que lo prevea*”.

De esta manera tenemos que conforme al artículo 31, fracción IV constitucional:

“...no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los establezca, es decir, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto proveniente de los órganos legislativos, en leyes que cumplan con las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias o imperativas, y que para su formación hayan respetado el procedimiento de creación de las leyes previsto en la Constitución.”⁵

Así pues, desde el punto de vista formal y material, sólo el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados y el Distrito Federal, cuentan con la facultad de expedir leyes en materia tributaria, según lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus artículos: 73, fracciones, VII y XXIX A, que establecen la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones que son necesarias para cubrir el presupuesto, cabe mencionar que en esta última se establece que solamente el Congreso puede gravar a ciertos sectores, como en materia de comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27, constitucional sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación; y explotación forestal, producción y consumo de cerveza, mismo que tiene relación con el artículo 72, inciso H, del ordenamiento en comento que toda iniciativa de ley sobre contribuciones o impuestos se discuta primero en la Cámara de Diputados.

⁵ Venegas Álvarez Sonia, Derecho fiscal, México, Oxford, 2010, p.48.

En este orden de ideas el artículo 124, constitucional señala que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, es así, que conforme al artículo 115, fracción IV, dispone que los municipios administrarán libremente su hacienda, que se forma con las contribuciones señaladas por las legislaturas de cada Estado y por último el artículo 122 primer párrafo, contempla la potestad tributaria del Distrito Federal.

Asimismo, tenemos que la Ley de Ingresos de la Federación es de donde emana el tipo de contribuciones, esto es, el Estado podrá realizar en cobro de las mismas a fin de cubrir el gasto público, y éstas tendrán la vigencia de un año, es decir, un ejercicio fiscal, por lo que cada año es necesario que apruebe la Ley de Ingresos ya que es el sustento del principio de legalidad de las contribuciones.

El principio de legalidad no solamente consiste en que las contribuciones deben estar establecidas en un ordenamiento jurídico formal y materialmente legislativo, asimismo se debe establecer en ley los elementos de las contribuciones, como son: el sujeto, el objeto, la base, la tarifa, para lograr certidumbre y seguridad jurídica en la obligación fiscal, así como un respeto a los derechos de los contribuyentes frente a la autoridad.

Cabe mencionar, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado que está permitido que en una ley se establezcan los elementos esenciales de las contribuciones⁶, asimismo ha señalado que el Ejecutivo puede implementar los elementos restantes, esto es, la exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar la contribución, de tal forma que se acepta que el Ejecutivo integre estos elementos.⁷

⁶ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 2002082, Tesis: 2a./J. 98/2012 (10a.), Tomo 3, octubre 2012, p. 1949, con rubro "TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 118, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA".

⁷ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 173912, Tesis: 2a./J. 155/2006, Tomo XXIV, noviembre 2006, p. 196, con rubro "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A

Es así que la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, así como los elementos que la conforman se encuentra regulados en ley, disposición que deberá ser de aplicación estricta a fin de lograr con el cumplimiento del principio de legalidad, por lo que conforme a los artículos 5º en relación con el 6º del Código Fiscal de la Federación, mismos que establecen:

“**Artículo 5º.**- 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.
(...)”

“**Artículo 6º.**- 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.
(...)”

De este modo, se cumple esencialmente con dicho principio, en virtud de que en el Código Fiscal de la Federación se regula en debida forma cuales serán las contribuciones a cumplir por el contribuyente, por lo que conforme al artículo 2º del ordenamiento en comento se establece que son: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, así pues el mencionado precepto hace hincapié que deben estar establecidas en ley.

Por otro lado, cabe mencionar que si bien el principio de legalidad tiene excepciones, estas se encuentran establecidas en los artículos 29 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el Ejecutivo conforme al primer precepto legal puede restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente al estado de emergencia, mientras que el segundo artículo dispone que puede aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas

UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA.”

de exportación e importación, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, siempre y cuando se estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país o la estabilidad de la producción nacional, si el Ejecutivo hizo uso de dicha facultad concedida al momento de enviar el Presupuesto Fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho, ante el Congreso de la Unión.

1.1.3.- Principio de obligatoriedad.

Este principio que se encuentra relacionado con el principio de generalidad, consiste en que toda persona física o moral que encuadre en el hecho imponible establecido en ley, se encuentra obligada a pagar dicha contribución, dicho principio se desprende del mencionado artículo 31 constitucional al señalar: “Son obligaciones de todos los mexicanos...”, sin embargo, no debe interpretarse de manera literal que dicha obligación es aplicable solamente para los mexicanos y no para los extranjeros, pues los extranjeros también deben de pagar impuestos en determinados supuestos, como puede ser; cuando obtengan ingresos por fuente de riqueza ubicados en nuestro país o cuando son propietarios de bienes ubicados en nuestro país, cuyo derecho de propiedad está sujeto al pago del impuesto predial.

De modo que las personas físicas y morales se encuentran obligadas a pagar contribuciones tanto a la Federación, como al Distrito Federal, Estado y Municipio, pues conforme a lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconoce que tanto el Congreso de la Unión, como las legislaturas de los Estados y la Asamblea del Distrito Federal, pueden aprobar leyes que obliguen a sus gobernados a pagar contribuciones.

Es así, que el principio de obligatoriedad, radica en que: “hay una relación generada por la contribución entre un sujeto acreedor, el Estado, y un sujeto deudor, el contribuyente o responsable solidario...”⁸, por lo que no se trata de una simple obligación, a cargo de sujetos, sino de una verdadera obligación pública cuyo incumplimiento tiene como consecuencia que la autoridad fiscal pueda hacer exigible dicha obligación de dar, es decir, la de pago, ya que el Estado debe de allegarse de ingresos con el objeto de que pueda otorgar a sus gobernados servicios públicos.

Ahora bien dicha obligación, provendrá de una norma que sea ley, esto es, que no se puede establecer la obligación de pagar contribuciones en un reglamento, ya que el acreedor es el Estado, en virtud, de su potestad tributaria, siendo éste quien exigirá la obligación de pagar contribuciones, y el artículo 72 h) de la Constitución establece, que toda iniciativa de ley sobre contribuciones o impuestos se discuta primero en la Cámara de Diputados.

Cabe señalar, que los particulares estarán obligados a pagar contribuciones cuando se encuentren en el supuesto jurídico, esto es, cuando se realice el hecho imponible, tal y como lo indica el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, el cual prescribe que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes, es así, como nace la obligación tributaria, además para que pueda ser exigible debe satisfacer dos presupuestos:

- “a) determinar el momento del nacimiento, el sujeto obligado y la cuantía líquida y
- b) haberse vencido el plazo de su pago.”⁹

⁸ Kaye J, Dionisio. Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo, Tercera Edición, México, Themis, 2010, p.119.

⁹ Ibidem, p. 122.

En este sentido, se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación a la obligación que tiene los contribuyentes para contribuir al gasto público, conforme a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, manifestando que solamente se encontraran obligados a realizar el pago de las contribuciones, cuando sea proporcional, equitativo y se destine al gasto público¹⁰.

En conclusión, ya no se estará ante una situación volitiva, sino ante una cuestión de legalidad, por lo que se explicará en seguida los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

1.1.4.- Principio de proporcionalidad.

Conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los mexicanos deben contribuir al gasto público, así como de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio, de una manera proporcional, es así, que se desprende el principio de proporcionalidad, cabe aclarar que de dicho precepto legal no se desprende los principios capacidad contributiva y capacidad económica, no obstante, van relacionados con el principio mencionado, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto, y por ende será motivo de análisis más adelante.

Ahora bien, el principio de proporcionalidad implica: “la correcta disposición entre cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravado”¹¹:

¹⁰ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, Registro 328228, Tomo LXVIII, mayo 1941, p. 1564, con rubro “IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE LOS PARTICULARES, DE PAGARLOS.”

¹¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, op. cit. p. 248

Así, "...la exigencia de la proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del Art. 31 Constitucional es una justicia tributaria que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional."¹²

Por lo tanto, el principio de proporcionalidad consiste en que los contribuyentes, en razón a su capacidad contributiva, están obligados a contribuir una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador a fin de aportar al gasto público del Estado.

No obsta que el principio de proporcionalidad no opera igual en las diversas contribuciones a que se refiere el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario

¹² De la Garza, Sergio Francisco, op. cit. p. 272.

atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.¹³

Asimismo, por lo que se refiere a los derechos y las contribuciones de mejoras, el principio de proporcionalidad no consiste en la obligación que tienen los contribuyentes aportar al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, toda vez que para los derechos no se considera la capacidad económica del sujeto pasivo, sino que el elemento principal para tal determinación lo constituye el costo del servicio público que se proporcionó, previa solicitud del gobernado.

En tanto, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que el principio de proporcionalidad en las contribuciones de mejoras¹⁴, consiste en que la tributación equivale a la derrama que entre los sujetos pasivos que se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, por lo que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, es decir, la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo (incremento del valor de los inmuebles), derivado de la obra pública respectiva, en comparación con el de los restantes obligados.

Por otra parte, es importante señalar que la proporcionalidad implica justicia, es así, que si el Estado impone un impuesto que por sus características sea demasiado gravoso y que incluso atente contra el patrimonio y que por sus efectos

¹³ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 167415, Tesis: P./J. 2/2009, Tomo XXIX, abril 2009, p. 1129, con rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA."

¹⁴ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 168171, Tomo XXIX, enero 2009, p. 2674, con rubro "CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS."

se llegue a violentar sus derechos, se estará en presencia de un impuesto confiscatorio.

En cuanto a que del principio de proporcionalidad se desprende el de capacidad contributiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que para que una contribución cumpla con el principio de proporcionalidad, el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos de una manera real, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica, son la manifestación de riqueza y que las consecuencias tributarias por ende son medidas en función de ésta, por lo que podemos concluir que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto¹⁵.

Al respecto, cabe destacar que nuestro Máximo Tribunal¹⁶ sentó el primer precedente mediante el cual se atribuye a la capacidad contributiva como un derecho fundamental, es así, que el legislador no únicamente debe atender a una capacidad contributiva material, lo que algún sector de la doctrina ha llamado capacidad contributiva subjetiva, la cual implica que el legislador debe individualizar la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, ya que de no tomar en cuenta este criterio, podría fijar impuestos injustos.

¹⁵ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 192849, tesis: P./J. 109/99, Tomo X, noviembre 1999, p. 22, con rubro "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS."

¹⁶ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 184291, tesis: P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo 2003, p. 144, con rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES."

Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 184318, tesis: P./J. 11/2003, Tomo XVII, mayo 2003, p. 5, con rubro "IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."

Así pues, se ha considerado a la capacidad contributiva, como un límite absoluto y relativo a la potestad tributaria, se refiere al hecho imponible, ya que éste ha de ser índice revelador de riqueza, la cual debe ser efectiva, real, por lo que el principio de capacidad contributiva excluye la posibilidad de que se grave una riqueza presunta o ficticia. La riqueza debe ser actual, por lo que se excluye el gravamen retroactivo. Por último, el impuesto no puede alcanzar la totalidad de la riqueza, constituyendo así una garantía de la propiedad individual. Por otro lado tenemos que el límite relativo y subjetivo de la capacidad contributiva se produce como consecuencia del examen sobre el modo de atribución de riqueza al sujeto y de la situación económica del sujeto en su conjunto.¹⁷

Asimismo, corroboramos que aunque exista una obligación constitucional de contribuir al gasto público, esta debe estar soportada por todos aquellos sujetos que tienen la capacidad contributiva real y singular para realizarlo, si bien, “la finalidad recaudatoria responde a las necesidades económicas del Estado, están deben reposar sobre los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, la capacidad contributiva, ya que un tributo recaudatorio debe tener siempre como base la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, pues dentro de la capacidad contributiva subjetiva se configura el mínimo existencial del individuo, esto es, que una vez que se haya satisfecho sus mínimos satisfactorios existe la obligación constitucional de pagar contribuciones.”¹⁸

Por lo que se refiere a la capacidad económica y a la capacidad contributiva, no deben considerarse como sinónimos, en virtud de lo siguiente:

“La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de

¹⁷ Cfr Venegas, Álvarez Sonia, op. cit., p. 69.

¹⁸ Ríos, Granados Gabriela. Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano, México, Porrúa, 2009, p. 24.

utilidades entre el público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas... Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos...”¹⁹

Por lo anterior, concluimos que la capacidad contributiva depende que el contribuyente se coloque en el hecho imponible, pues será hasta el momento en que se materialice el supuesto jurídico que impuso el legislador, es así que se causara el impuesto, en tanto que la capacidad económica, es una declaración cierta que le reconoce al sujeto un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo haber sido gravada o no.

1.1.5.- Principio de equidad.

El principio de equidad implica que a los iguales ha de darse idéntico trato y a los desiguales trato desigual, por tanto tratar desigual a los iguales, además de conculcar el principio de equidad, señalado en la fracción IV, del artículo 31, constitucional, se vulnera el principio de generalidad, por ejemplo, si entre los iguales, unos han de calcular la base gravable de una manera y otros de otra, se estaría ante una desigualdad, así las cosas, debe entenderse que la equidad no se aplica a las contribuciones, sino a las leyes que las establecen, así como tampoco son atributos de esas leyes, sino condiciones indispensables para que sean tales, pues de lo contrario se estaría ante la inconstitucionalidad de la ley.

¹⁹ García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, UNAM, México 2002, p. 34.

El concepto de equidad conforme al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reside en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, por mencionar algunos supuestos, por otra parte el principio de equidad no consiste en la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir, el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De modo que, los elementos objetivos, que limitan al principio de equidad²⁰ son:

- “No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

²⁰ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 198403, tesis: P./J. 41/97, Tomo V, junio 1997, p. 43, con rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.”

- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Asimismo sigue sosteniendo el Poder Judicial que el principio de equidad²¹ se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.

El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Ahora bien, conforme a la doctrina para que se cumpla el principio constitucional de equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídica, esto es:

21 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 198402, tesis: P./J. 42/97, Tomo V, junio 1997, p. 36, con rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES."

“La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.”²²

Por consiguiente, todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

1.1.6.- Principio de destino al Gasto Público.

De conformidad con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, se desprende la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir el Gasto Público, se la ha llamado Gasto Público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, por ello se puede asegurar que el concepto en mención representa un límite constitucional al poder tributario del Estado, ya que si pretendiera cobrar contribuciones para otro fin sería contrario a lo establecido por nuestra Carta Magna.

El Gasto Público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras, debe ir enfocado a la

²² Sánchez Gómez, Narciso. Derecho fiscal mexicano, 3ª. ed., México, Porrúa, 1999, p. 149.

atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder legislativo.

En razón de lo anterior, las erogaciones o gastos de la Federación se consignan en una lista de carácter esencial y necesariamente limitativa, que se denomina Presupuesto de Egresos y cuya finalidad es: “Como primer punto, prever hasta donde sea posible, el importe de todos los gastos del Gobierno Federal, para poder estimar los impuestos que deberán cobrarse a los gobernados para poder pagar los gastos programados. En segundo lugar, el propósito es permitir que los gastos de la Federación sean revisados, analizados y aprobados por el Poder Legislativo, quien de esta manera ejerce una muy importante función de vigilancia de las finanzas de la Federación”.²³ Es así que este mismo razonamiento, es aplicable al gasto público de los Estados, Municipios y del Distrito Federal, en relación con la facultad tributaria de cada Estado.

De tal manera, que las contribuciones deben destinarse al pago de gastos señalados o incluidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación aprobado por la Cámara de Diputados, en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que para mayor comprensión se transcribe la parte relativa:

“Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

V. 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. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se de terminen conforme a lo dispuesto en la ley

²³ Orrantía Arellano, Fernando A. Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal, México, Porrúa, 1998, p. 50.

reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos....”

Por lo que si el dinero producto del ingreso fiscal se destina al pago de un gasto no incluido en el mencionado Presupuesto de Egresos, la ley respectiva estaría incumpliendo el requisito constitucional y los contribuyentes obligados al pago del impuesto podrían impugnarlo por esa razón, por tanto, el destino del dinero que se obtendrá por el cobro de una contribución, debe estar previsto por la misma ley que lo crea, para que pueda cumplirse con la finalidad prevista en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo requisito está estrechamente vinculado con la facultad que en favor del Congreso Federal establece el artículo 73, fracción XXIX A y la VII, conforme al cual esta última el Congreso tiene facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto.

Nuestro Máximo Tribunal²⁴ ha interpretado que el principio de destino al Gasto Público es toda erogación prevista en el Presupuesto de Egresos de la Federación, o del Estado o del Municipio, según sea Federal, estatal o municipal el impuesto que genera el ingreso fiscal.

Ahora bien, se han dado los conceptos material y formal de Gasto Público: “el primero de ellos se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, específicas o generales, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal. El segundo de ellos se configura cuando en el presupuesto de egresos federal, estatal o municipal, está prescrita o señalada la partida presupuestal, según el ramo de que se trate, ya se educativo, de obras públicas, seguridad

24 Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Registro 388026, Sala Aux.; Informes; Informe 1969; Pág. 25, con rubro “ GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.”

pública, defensa nacional, entre otros, por eso, es fundamental y necesario ajustarse a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo”.²⁵

Esto es, la principal finalidad de las contribuciones, es la de cubrir el Gasto Público, para atender la seguridad social, la educación, seguridad pública, la defensa nacional, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, caminos, entre otras funciones públicas, sin perder de vista que las contribuciones pueden tener otras finalidades distintas a las fiscales, como son: restringir las importaciones o exportaciones de bienes y servicios, disminuir el desarrollo de ciertas actividades nocivas o perjudiciales para la sociedad.

Con el fin de controlar el Gasto Público, es necesario que el Estado adopte medidas y disposiciones que permitan verificar que los ingresos públicos derivados de las contribuciones se destinen acorde a lo establecido en nuestra carta magna; así, cobra relevancia que el presupuesto de egresos, en el que se establece la cantidad asignada a cada sector, programa, dependencia, tan es así, que el artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que *“no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.”*

Asimismo el control del gasto público es facultad de la Cámara de diputados, acorde a lo expresado en el artículo 74, fracción VI, constitucional, toda vez que dispone que a través de la entidad de fiscalización superior de la Federación, deberá revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera

²⁵ Sánchez Gómez, Narciso, Op. Cit., p.152-53.

exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

1.2.- Principios en el Derecho Comparado.

A efecto de poder analizar los principios constitucionales de las contribuciones de nuestro sistema jurídico con otro país, consideramos que el más idóneo es España, ya que puede advertirse que entre los ordenamientos jurídicos tributarios español y mexicano, existen varias coincidencias, incluso en el precepto constitucional que establece los principios a que debe ajustarse tanto el legislador como la Administración en la creación y aplicación de los tributos.

Los Estados han manifestado su preocupación en su ley fundamental, por las cuestiones relacionadas con los sistemas de ingresos y gastos públicos, en dos sentidos. Como primer punto, en la relación a la estructura del poder financiero, esto es, al reparto de competencias entre los distintos órganos que se integran en la organización estatal, las constituciones señalan cuáles de ellos ostentan poderes en este ámbito y su alcance. Y como segundo sentido, los textos políticos básicos sientan criterios relativos a los principios fundamentales a que debe someterse la materia financiera con la finalidad de plasmar positivamente un determinado ideal de justicia, acorde con los sentimientos comunitarios correspondientes a cada país y a cada momento determinado, por lo que, estos principios abarcan dos grandes sectores de la actividad financiera de los entes públicos, los ingresos y los gastos.

Así pues, en relación a los ingresos, la preponderancia de los de carácter tributario hace que a ellos se dedique el mayor número de las normas constitucionales,

tratando de fijar los criterios que deben regir el reparto de la carga tributaria, sin embargo por el contrario, las normas relativas a los gastos suelen ser menos detalladas.

Por consiguiente, el ordenamiento jurídico, refleja el modo en que cada Estado se organiza, tratando que el grupo que lo forma, se dirija hacia una determinada dirección, pero para que este ordenamiento sea Derecho, es necesario que el mismo module la vida social y la conduzca hacia un objetivo de justicia, es así, que la norma jurídico-financiera no puede sustraerse de estas exigencias, debe, por tanto, reflejar la idea de justicia que posee el legislador, referida al concreto campo de justicia tributaria.

Derivado de lo anterior, los principios constitucionales de los tributos, se han definido como:

“Los elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros –tributo, ingresos crediticios, patrimoniales, Presupuesto-. El valor normativo y vinculante de tales principios y su aplicabilidad por los Tribunales de Justicia- y muy especialmente por el Tribunal Constitucional- constituyen las dos grandes innovaciones introducidas en esta materia por la vigente Constitución”.²⁶

Derivado de lo anterior, se desprende que la constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, razón por la cual debe ser cumplida por los gobernados, así como el poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial que resultan ser vinculados por sus disposiciones, sin embargo, el valor normativo de la Constitución se concreta no sólo en su aplicabilidad directa, sino también en su propia eficacia derogatoria.

Es así, en el caso de España, se contempla en el artículo 31 de su Constitución los principios constitucionales de los tributos:

²⁶ Martín Queralt Juan, Curso de derecho financiero y tributario. Vigésima primera edición, España, Tecnos, 2010, p.95.

“Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

Considerando lo establecido en el artículo, podemos desprender los siguientes principios constitucionales: reserva de ley, generalidad, obligatoriedad, capacidad económica, progresividad, igualdad y ejecución del gasto público, mismos que se analizaran cada uno de ellos en seguida.

1.2.1.- Principio de legalidad o reserva de ley.

El principio de legalidad o reserva de ley: “es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa”.²⁷

Así tenemos que la reserva de ley, puede interpretarse de dos maneras distintas, esto es, la primera, es muy estricta, ya que sostiene que existen materias que sólo pueden ser objeto de regulación a través de leyes, sin que sea posible que

²⁷ Pérez Royo, Fernando, “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en Hacienda Pública Española, núm. 14, 1972, pp. 207-208.

ninguno de los aspectos de estas materias sea regulado por normas de carácter secundario, en cuanto a la segunda, es de índole más flexible, consiste en que, en determinadas materias, existan algunos aspectos primarios o sustanciales que deben ser regidos por normas de rango legal, lo que no excluye la concurrencia de otras normas secundarias que vienen a disciplinar aspectos accesorios o menos trascendentes de esas mismas materias.

Ahora bien, referente al derecho español, la reserva de ley, se entiende que los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria, esto es, la creación de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos a la potestad reglamentaria.

Es así que conforme al artículo 31.3, de la Constitución Española, establece que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley, dicho de otra manera, sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo. Dicho artículo tiene relación con el 133.1 que indica que el poder tributario del Estado se ejercerá mediante ley.

Además, se ha mencionado que en el principio de legalidad o de reserva de ley, está incorporada la garantía de seguridad jurídica o certeza del derecho, es así que la Constitución Española, conecta el mencionado principio en la actuación de los poderes públicos con la garantía de seguridad jurídica (artículo 9). Se trata, en todo caso de un valor que, como tendremos ocasión de señalar, no tiene relación con los tributos un valor absoluto, pudiendo ceder ante otras exigencias.

Por otro lado, se ha determinado que el alcance material del principio de reserva de ley, se puede resumir en los siguientes puntos:

“* El concepto de prestación patrimonial de carácter público recogido en el texto constitucional es más amplio y abierto que la de tributo.

* La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley, por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.

*Deben considerarse prestaciones coactivas, no sólo aquellas en las que así resulta expresamente de su propio régimen jurídico, sino también aquellas otras en las que, aunque la relación de la que nace el deber de pagar es fruto de una decisión libre del sujeto, pueda afirmarse que dicha libertad existe solo formalmente, como sería el caso de los servidores públicos esenciales: en estos, casos, dice el Constitucional, la libertad de solicitar el servicio y pagar la contraprestación consiguiente debe considerarse meramente teórica y, en consecuencia, estamos en presencia de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas a la reserva de ley.”²⁸

No obstante, el artículo 4º de la Ley General Tributaria, contempla el principio de reserva de ley en su modalidad de acto legislativo primario, conforme al cual no se puede crear un nuevo tributo o una nueva exacción, sino mediante ley.

Por lo que se puede concluir que en el derecho español, al indicar que se exige la ley para crear un tributo, en realidad lo que se exige, es que en dicha ley se definan todos, pero sólo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, en concreto: los sujetos activo y pasivo del tributo y el hecho

²⁸ Pérez Royo, Fernando, op. cit., p.44.

imponible: pues se considera que de lo contrario, no se estaría cumpliendo lo establecido en ley; y en cuanto a los tipos y tarifas, se estima que es suficiente que la ley fije los límites máximo y mínimo entre los que debe quedar comprendido el porcentaje aplicable a la base.

Es así, que el principio de reserva de ley debe ser visto como institución al servicio de un interés colectivo, esto es, el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Al respecto lo que ha estimado el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

Para finalizar tenemos que dicho principio, los elementos fundamentales de la relación tributaria que deben incluirse en la reserva de ley, son el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible, así como supuestos de excepción conforme al artículo 133.3 de la Constitución Española, ya que son elementos los que fijan el contenido en cuestión y, sirven para identificarlo.

Por lo que respecta a nuestro sistema jurídico mexicano, la exigencia de que una contribución deba estar prevista en legislación implica que se regule mediante ley todos y solamente los elementos fundamentales de la relación tributaria, esto implica que en el derecho mexicano existe una reserva relativa de Ley en materia tributaria, no siendo obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la ley, sino simplemente ésta cree y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias.

1.2.2.- Principio de generalidad.

El principio de generalidad en el derecho español consiste en que todos aquellos sujetos que pongan de manifiesto una capacidad económica deberán de pagar tributos a fin de aportar al gasto público, en razón a los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, dicho principio se desprende de los artículos 31.1 de la Constitución Española y 3 de la Ley General Tributaria.

Es así, que referente al artículo 31.1 de la Constitución Española, bajo la expresión: *“Todos contribuirán...”*, se puede desprender que la obligación de contribuir al gasto público no se reduce a los nacionales y establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica.

Asimismo, el Tribunal Constitucional español en la sentencia 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), interpretó la expresión *“todos”*, señalando que absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario.

No obstante, se han señalado como excepciones al principio de generalidad, las siguientes exenciones:

- “Las referidas al mínimo de subsistencia, entendiéndose por tal la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, porque se destina a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.

- Las derivadas de las limitaciones del poder tributario que sólo se extiende, lógicamente, al ámbito territorial del Estado o ente territorial, y que da lugar a las exenciones previstas en los convenios de doble imposición internacional.
- Las de técnica tributaria, como son las dirigidas a evitar la denominada doble imposición interna; y las exenciones en favor de los entes públicos, dado que, pese a manifestar capacidad económica, la misma está inexorablemente destinada al cumplimiento de unos fines públicos, por lo que no tiene sentido que contribuyan a sufragar los mismos gastos que fundamentan su capacidad económica.
- Con fines extrafiscales, es decir, aquellas que se establecen con el objeto de favorecer el logro de determinados objetivos de política económica y social. Buena parte de estos objetivos de política económica y social se contienen en los artículos 39 a 52 de la Constitución Española, que ponen de manifiesto la existencia de objetivos prioritarios en materia de gasto público.”²⁹

En conclusión, las excepciones al principio de generalidad pueden estar materialmente justificadas, siempre y cuando las mismas gocen de un respaldo constitucional.

De esta manera, se le ha atribuido como significado al principio de generalidad, que debe indicar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que pueden reputarse como discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma diferente situaciones que son idénticas, y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada.

²⁹ Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho financiero y tributario, 2ª. Ed., España, Lex Nova, 2001, p. 81.

Por otro lado, cabe indicar, que en España se tiene claro que las exigencias del principio de generalidad se dirige fundamentalmente al legislador, sin embargo, se destaca que la administración tributaria forma parte importante para el cumplimiento de dicho principio debe igualmente informar la aplicación de los tributos por la Administración, esto es, en razón a lo preceptuado en el artículo 2.2 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, se desprende que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, por lo que al ser la administración la encargada de recaudar, inspeccionar y sancionar, debe hacer que se cumpla con el mencionado principio, no dejando margen para el fraude fiscal, pues no tendría sentido que el legislador cumpla con los principios al establecer tributos, si la Administración, al aplicarlos, no vela por que todos los destinatarios de dichos tributos cumplan efectivamente con sus obligaciones.

1.2.3.- Principio de igualdad.

En el anterior tema, señalamos que el principio de generalidad se propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos sus destinatarios, ahora podemos iniciar diciendo que el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual.

El principio de igualdad: “es la expresión lógica del valor justicia. Por eso es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes.”³⁰

³⁰ Sainz de Bujanda, Fernando, Lecciones de derecho financiero, 10a ed, Madrid, Donoso Cortés- Universidad Complutense, 1994, p.106

Derivado de lo anterior, en España, el principio en comento, se encuentra plasmado en el artículo 31.1 de la Constitución Española, al establecer que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en el principio de igualdad, además se halla previsto el principio en el artículo 3 de la Ley General Tributaria, el cual señala que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios constitucionales e indica el de igualdad.

Ahora bien, se ha señalado en el sistema tributario español que para que los impuestos respeten el principio de igualdad, el legislador debe procurar evitar que dos o más circunstancias de imposición claramente distintas, dentro de la categoría de situaciones sometidas al impuesto, den como resultado cargas tributarias iguales tras aplicar la ley o den como resultado cargas fiscales diferentes después de aplicar la ley, ya que ante tal hecho se ocasionaría desigualdad.

Por otro lado, conforme al Tribunal Constitucional español, se ha subrayado la vigencia del criterio de igualdad entendido como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que el propio texto constitucional valora negativamente.

Asimismo, se ha pronunciado respecto a los criterios que mantiene en relación al principio de igualdad ante la ley; estos son: como primer punto exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas. Serán iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional, como segundo no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

En conclusión, el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera, por otro lado, hay desigualdad si hay discriminación por desplegar consecuencias no proporcionadas y además carecen de justificación objetiva y razonable.

Por su parte, en el derecho mexicano, el principio de equidad consiste en que el impacto del gravamen sea el mismo para todos los contribuyentes que estén colocados en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público. Por lo que podemos percibir que ambos sistemas jurídicos conceptualizan de la misma manera dicho principio, aunque no lo denomine de la misma manera, es decir, principio de igualdad.

1.2.4.- Principio de capacidad económica y capacidad contributiva.

El principio de capacidad económica se concibe como el principio fundamental de la justicia en el tributo, ya que orienta al sistema tributario en su conjunto, por lo que el principio en mención exige que los tributos recaigan sobre quienes manifiestan una concreta aptitud económica para soportarlos, esto es, sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de la aplicación de los tributos, en este sentido, la función básica del principio en estudio es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos, de manera que a la hora de establecerlos habrán de tomarse en consideración tanto aspectos o circunstancias objetivas de carácter económico, es decir, la renta, el patrimonio o el gasto del destinatario del tributo o como aspectos o circunstancias subjetivas como las personales y familiares del propio destinatario.

Asimismo observamos que el principio en mención se encuentra regulado en los artículos 3.1 de la Constitución Española, dispone que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...”*. En el ámbito de la legislación ordinaria, el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria, establece que *“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos...”*.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional de España, en su sentencia 211/1992, de 11 de diciembre, se refirió a las funciones que, a su juicio, debe cumplir el principio de capacidad económica, afirmando que el mismo: “sirve de fundamento de la imposición, más aún, de la tributación; actúa como límite al legislador en el ejercicio del poder tributario; y sirve de programa y orientación al mismo en el desarrollo del señalado poder.”

No obstante para adentrarnos al estudio del principio que se está tratando, es importante señalar en que consiste la capacidad económica y la capacidad contributiva: siendo la primera, aquella que podemos identificar con la disposición de la riqueza, y la segunda, con la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla susceptible de tributación.

Así pues, la capacidad contributiva, se concibe como la aptitud para allegar medios económicos a la Hacienda Pública ha de ser estudiada desde una doble perspectiva como: a).- *capacidad contributiva absoluta*, concebida como aquella aptitud abstracta para contribuir a la financiación de los gastos públicos; y como b).- *capacidad contributiva relativa*, entendida ésta como un criterio que ha de ordenar la determinación de la carga tributaria.

Esto es, siempre que se habla de capacidad se está aludiendo a una aptitud. Y a una aptitud para, lo que significa la aptitud de los ciudadanos para pagar los impuestos que les graven, cabe indicar que la aptitud económica del contribuyente

es, sólo, la razón de ser, la causa, de que el impuesto exista y le grave, por lo que al no existir tal capacidad no puede existir el impuesto.

Así tenemos que la capacidad contributiva ordena al legislador la selección de los presupuestos de hecho que denoten capacidad económica, la búsqueda de la riqueza allí donde ésta se encuentra, por lo que la labor del legislador debe centrarse en la configuración de los distintos hechos generadores de los tributos, seleccionando aquellos índices directos (titularidad de un patrimonio o percepción de una renta) o índices indirectos (consumo, circulación o tráfico de bienes) que pongan de manifiesto la existencia de una capacidad económica apta para soportar cargas tributarias.

Por lo tanto, para que el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud de los contribuyentes a los que se aplica y exige. En otras palabras, es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga. En definitiva, es necesario que a la hora de establecer un impuesto, y para que se cumpla con la debida adecuación al principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución de España, ésta no sólo sea respetada por medio del hecho imponible del impuesto sino también lo sea por los restantes elementos que lo conforman, pues como se ha mencionado, que el impuesto grave a quien tiene esa capacidad económica, no basta con sólo esa idea, también es obligatorio que ese gravamen sea adecuado a la capacidad que tiene el sujeto pasivo, que sea proporcionado a los medios económicos de que dispone.

Además, la capacidad contributiva vincula al legislador, una vez seleccionados los diferentes hechos imponibles de los tributos, a establecer aquellos elementos de cuantificación que sean capaces de graduar la capacidad económica manifestada por cada sujeto en cada caso concreto, por lo que el principio de capacidad económica, ha de ponerse en conexión con los principios de igualdad y

progresividad, siendo que el principio de igualdad ya fue estudiado con anterioridad, por lo que se desarrollara el principio de progresividad.

Es así, que en el sistema tributario español, se encuentra bien definido el principio de capacidad contributiva, no obstante en nuestro sistema mexicano la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva pero hasta ahora se ha quedado corta en sus apreciaciones, se reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales de riqueza, pero se olvida de aquella otra parte referente a la vinculación individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo.

Asimismo, en nuestro Máximo Tribunal ha delimitado la proporcionalidad como una forma de garantizar la constitucionalidad de los tributos, pero no ha ahondado en su explicación, esto ha impedido sacar a colación el lado subjetivo característico del principio de capacidad contributiva, y valorar la situación personal y familiar del contribuyente, sobre todo en impuestos tan importantes como en su caso lo es el que recae sobre la renta de las personas físicas. Las cargas impositivas, por tanto, requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias por lo que deben provocar su individualización.

1.2.4.1.- Principio de progresividad y mínimo vital.

Comenzaremos el estudio del principio de progresividad, teniendo en cuenta que solo se aplica a los impuestos, ahora bien, ha de ser entendido desde una doble vertiente: “Desde su aspecto positivo, será aquella característica del sistema tributario, según la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza; desde un punto de vista negativo, dicho principio ha de ser entendido por oposición a la

regresividad, entendida ésta como, aquella incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base.”³¹

La Constitución española establece el principio de progresividad al servicio de la generalidad tributaria e incluso de la capacidad económica al dar al principio que estudiamos un carácter necesario pero instrumental y al exigirlo en relación con el sistema, concretamente en su artículo 31.1, *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”*.

En razón de lo anterior, podemos decir que el principio de progresividad se encuentra relacionado con el principio de igualdad, toda vez que se trata de conseguir la efectiva igualdad, ordenando que la carga tributaria se reparta de forma más que proporcional, atendiendo a los distintos niveles de capacidad contributiva de los administrados, por lo que la compatibilidad de ambos principios ha de determinarse en cada caso concreto y en función de la base imponible y no en razón del sujeto, dicho de otra manera, ha de determinarse sólo en función de la capacidad económica.

Por otra parte, la progresividad encuentra límites en el artículo 31 de la Constitución, en cuanto a que el impuesto no puede ser confiscatorio, entendiéndose que lo será cuando por su aplicación a un sujeto pasivo reduzca o anule, le quite o sustraiga, en suma, su disponibilidad de obtención de renta o riqueza.

Por el contrario, en relación al concepto del mínimo vital, se construyó a partir de la relación que hay entre el derecho a una vida digna de los individuos y el principio de Estado Social de Derecho, de tal forma, entiéndase por tal concepto la

³¹ Eserverri, Ernesto. Temas prácticos de derecho financiero. Parte general, Pamplona, Aranzadi 1999, p. 172.

existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular. Ahí se establecería, precisamente la diferencia entre existencia de capacidad económica, pero no de capacidad contributiva, en tal razón se concibe al mínimo vital: “como conjunto de recursos económicos referido a una unidad de tiempo que permite atender las necesidades elementales personales y familiares. La capacidad económica empieza a partir de ese mínimo por razones humanas, políticas y técnicas...”.³²

Conforme al Tribunal Constitucional de España, en su sentencia 113/1989, de fecha 22 de junio, lo definió como los bienes indispensables para la realización de los fines propios de la persona, considerando como fines, aquellos que el constituyente perfila expresamente como dignos de acción tutelar positiva por parte de los poderes públicos, como la protección a la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, entre otros, que no sólo se ofrecen como mandatos dirigidos al legislador para el despliegue de una acción prestacional de signo administrativo, sino por el desarrollo de una acción normativa que permite configurar una especie de esfera patrimonial intangible para los terceros, precisamente para asegurar el cumplimiento de aquellos objetivos constitucionales.

Por el contrario, en nuestro sistema tributario mexicano, el Máximo tribunal en torno al derecho al mínimo vital o mínimo existencial ha señalado que dicho derecho ha sido reconocido en otras latitudes, precisando que el mismo deriva de los principios de la dignidad humana y solidaridad social, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta.

³² Calvo Ortega, Rafael, Derecho tributario (parte general), Cuarta edición, España, Civitas, 2000, p. 85

Por lo tanto, el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Este derecho busca garantizar que la persona no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean; precisándose que en el caso de la materia tributaria, el derecho al mínimo vital goza de una vertiente o dimensión negativa que erige un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna.

1.2.5.- Principios relativos al Gasto Público.

En el derecho español podemos observar que conforme al artículo 31.2 de su Constitución, establece que: *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”*.

Derivado de lo anterior se pueden desprender dos postulados constitucionales:

- a).- el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos.
- b) el criterio de eficiencia y economía en su programación y ejecución, mismos que se desarrollaran en seguida.

El principio de equidad en materia de gastos públicos defiende el tratamiento igual de los iguales en esta materia, igualdad que está relacionada con la capacidad económica de los ciudadanos, que en este caso debe ser entendida en sentido inverso y a la vez complementario a como se entiende en materia de ingresos: la

carencia de capacidad económica debe determinar las correspondientes medidas de gasto público dirigidas a corregirla. Por consiguiente, las medidas de gasto público están obligadas a atender las exigencias del principio de capacidad económica de tal forma que una menor capacidad económica conlleve un mayor gasto público.

Por otro lado, el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos, el Estado: “debe proporcionar a sus ciudadanos un mínimo indispensable para la subsistencia; ha de garantizarles, por otra parte, junto a este mínimo material, lo que se ha venido a llamar calidad de vida, que engloba un conjunto de prestaciones sociales muy variadas”.³³

Es así que la equidad exige que los gastos públicos se dirijan a la consecución del bien común, garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas además deben ser preferibles aquellos gastos destinados a un destinatario específico e identificable, por ejemplo, los pensionistas, los becarios, etc.

Ahora bien, con respecto a los principios de eficiencia y economía protegen: “Que las decisiones en materia financiera se hagan con la mayor ventaja económica y social posible y con la debida selección de las necesidades más prioritarias. Estos principios conllevan la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público y aun cuando la Constitución sólo se refiera a los criterios de eficiencia y economía en relación con los gastos públicos, sin duda también afectan a los ingresos públicos”³⁴.

Por lo que el alcance de los criterios de eficiencia y economía mismos que se establecen en el artículo 31.2 de la Constitución Española, son aplicables tanto a

³³ Cazorla Prieto, Luis María, Derecho financiero y tributario. Parte general, Décima edición, España, Thomson Reuters, 2009, p. 119.

³⁴ Menéndez Moreno, Alejandro, Derecho financiero y tributario, 2ª. Ed., España Lex Nova, 2001, p. 89.

la fase de programación del gasto público, que engloba la preparación y aprobación, como a la de su ejecución, así pues es atribuible al mismo tiempo a las entidades que programan y ejecutan el gasto público y a las que tienen como cometido su fiscalización, puesto que éstas deberán controlar si su gestión se atempera a los mandatos del precepto legal en mención.

Cabe mencionar que su verificación en materia de gastos públicos se hará a través de las decisiones plasmadas en los Presupuestos Generales, mismos que su elaboración queda atribuible al Gobierno y que presentará ante el Congreso de los Diputados, al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior, además tendrán el carácter anual e incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, esto acorde a lo estipulado en el artículo 134 de la Constitución Española.

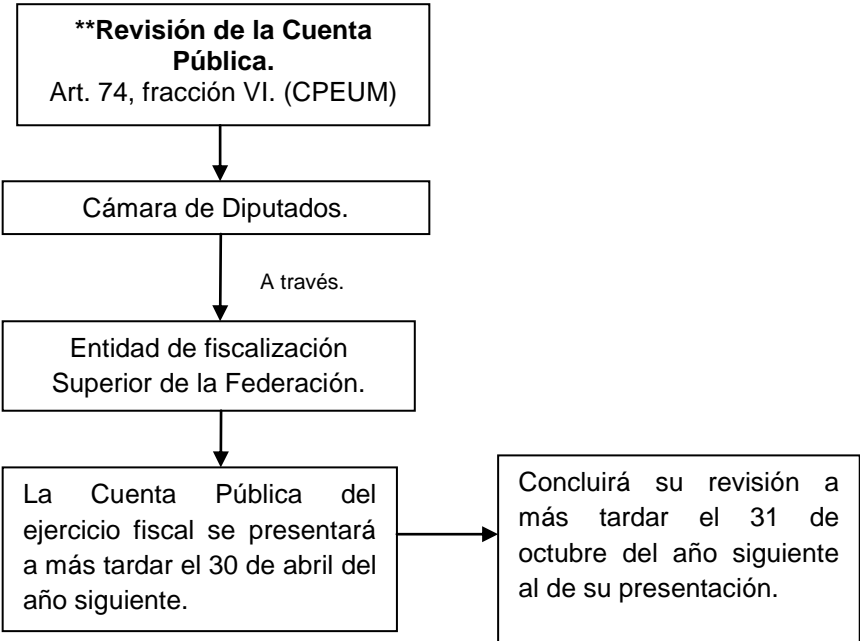
Con lo que respecta al control del presupuesto, el artículo 136 señala que el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público, dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, pues las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste, así pues éste sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

En lo concerniente al principio de destino al Gasto Público en nuestro sistema mexicano, se rige por principios como sucede en España, pues en México los principios son: de equidad, de anualidad, de unidad, de universalidad, de no afectación de recursos y el de especialidad o de separación de gastos, mismos que se derivan del artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos y con lo que respecta a España como ya se ha mencionado sus principios se derivan del artículo 31.2 de su Constitución.

Ahora bien, en referencia al control del Gasto Público, en nuestro sistema se encuentra a cargo de la Cámara de Diputados que se hace a través de la entidad de fiscalización superior de la Federación, quien revisa la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas, mientras que en España se hace por un Tribunal de Cuentas que examina y comprueba la Cuenta Pública.

Ahora bien, para mejor comprensión de lo establecido en el artículo 74, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, véase el siguiente cuadro:



** Cámara de Diputados, Honorable Congreso de la Unión, "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", en Leyes Federales Vigentes, México, 2013. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/>

CAPITULO II.- EL FRAUDE A LA LEY EN MATERIA FISCAL.

2.1.- Concepto.

Comenzaremos este punto diciendo que en materia fiscal, las conductas contrarias a la ley, que tienen por objeto el no pago de contribuciones, en muchas ocasiones se reconducen no a través de la infracción tributaria, sino a través de la elusión, en concreto a través de la figura del fraude de ley.

El fraude se puede considerar un fenómeno generalizado. Ha sido quizás la continua presencia de este fenómeno, así como su importancia cuantitativa, lo que ha provocado un interés creciente por el tema. La tentación de defraudar adquiere una especial magnitud cuando se trata de leyes impositivas, ya que existen pagos que no llevan aparejada ninguna prestación concreta por parte de la Administración.

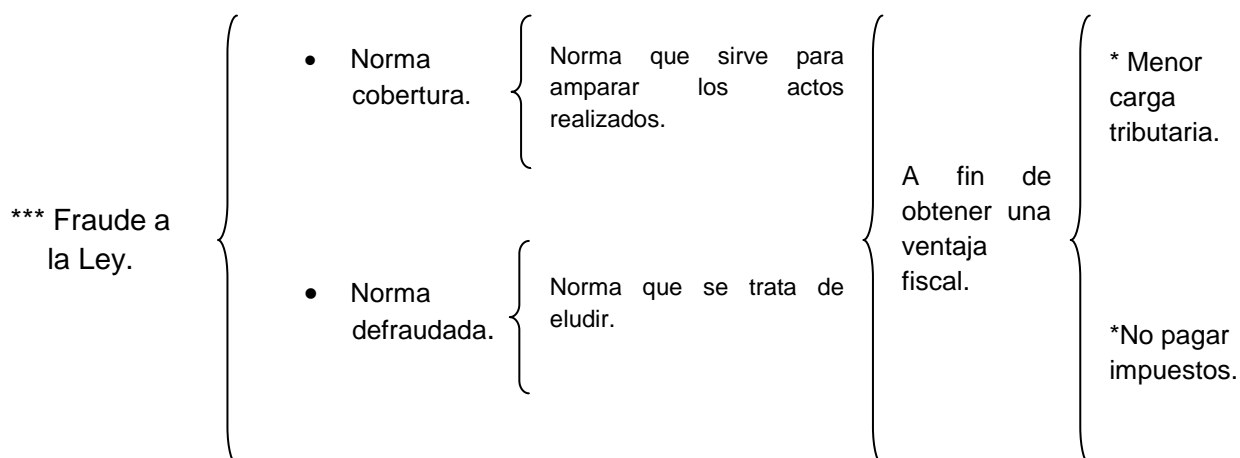
Así pues, se entiende por fraude tributario, en sentido genérico: “cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas. En este concepto tan amplio cabrían las ocultaciones de datos, rentas, bienes, etc. y en un sentido más estricto, y haciendo referencia concreta al fraude de ley, lo podemos definir: como el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto”.³⁵

Por lo que tenemos, que el fraude a la ley fija la necesidad de la existencia de dos normas, una que sirve para amparar los actos realizados, que se conoce con el

³⁵ Pérez Arraiz, Javier, El fraude de ley en el derecho tributario, Valencia, Tiran Blanch, 1996, p. 21

nombre de “norma cobertura” y otra que sería la norma que se trata de eludir que se le llama “norma defraudada”. Es necesario agregar que la ley en la que se ampara el acto no tiene como finalidad protegerlo, y que aceptar la validez del acto supondría conculcar la norma defraudada.

Además, la figura en estudio no consiste en un no realizar el hecho imponible, sino eludirlo mediante una calificación artificiosa, no exige que exista una laguna legal, esto es, no requiere la ausencia de una norma directamente aplicable. De modo que se necesita una conducta en la que se obtiene un resultado equivalente al derivado del hecho imponible, amparado en una norma dictada con una finalidad diferente.



El fraude a la ley es todo un mecanismo jurídico puesto en marcha para no aplicar una norma adecuada a los efectos o resultados jurídicos pretendidos y/o conseguidos. Aunque se ha dicho que el resultado es económico lo cierto que es jurídico, pues ya que se trata de un mecanismo indirecto para conseguir beneficio fiscal, esto es, que no se paguen impuestos o en su caso minorar la carga tributaria, pues en caso de utilizar la vía jurídica directa sería más gravosa para el contribuyente.

*** Pérez Arraiz, Javier, El fraude de ley en el derecho tributario, Valencia, Tiran Blanch, 1996, p.21-27.

Por lo que consideramos que la figura del fraude a la ley es perjudicial para los sistemas jurídicos fiscales, pues los gobernados han mal entendido la libertad de llevar la administración de sus negocios con mejor les convenga, ya que algunos contribuyentes acuden a conductas contrarias a la ley y que tienen por objeto el no pago de contribuciones, se reconducen no por la vía de la infracción tributaria, sino a través de la figura del fraude a la ley.

Y es que frente a una mayor control por parte del fisco, frente a una creciente utilización de medios informáticos, nos encontramos ante una figura, como es la del fraude a la ley, que no sólo es necesario un conocimiento del derecho, sino que en ocasiones, esta figura supone un ingenio que excede las previsiones del propio legislador.

Así mismo, se considera que al tratar de disminuir su carga tributaria o el no pago de impuestos, se conculca con el principio de proporcionalidad ya que realmente los contribuyentes no están contribuyendo al gasto público conforme a su capacidad económica.

2.2.- Elementos.

Como ya vimos anteriormente se definió el concepto de fraude a la ley, del cual se desprende que presenta características esenciales y requisitos para que este se configure, es decir, para que exista fraude a la ley se requiere: que se realice un acto o negocio jurídico al amparo de una norma y cuyo resultado sea distinto al que esencialmente responde el acto o negocio y que como consecuencia de ello quede sin aplicar la norma o normas que realmente corresponderían al resultado pretendido y querido por los realizadores del acto o negocio.

Esto es, se necesita la existencia de dos normas, una norma de cobertura y una norma defraudada y que el resultado se consiga indirectamente utilizando medios jurídicos que tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o lo están menos que aquellos normales o que directamente responden al resultado, de modo que los elementos que conforman el fraude a la ley, son tres, los cuales son: el subjetivo, el objetivo y el causal.

El elemento subjetivo, consistente en *la intención de lograr una menor carga tributaria o en su caso no pagar*. Cabe indicar que probar la intencionalidad tiene su grado de dificultad, en tal virtud, la intencionalidad en el fraude a la ley, no se refiere sobre el empleo de formas, que pueden ser utilizadas con otro cometido, sino que ha de servirse de esos instrumentos para pagar menos tributos o en su caso no pagar.

En tal virtud, en fraude a la ley, esa intencionalidad es que se tenga como finalidad la obtención de una ventaja tributaria. Dicha ventaja consistirá en cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento a la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa.

En cuanto a este elemento, haremos hincapié a lo que ha señalado la jurisprudencia alemana, pues ha utilizado a menudo medir las operaciones complejas (Gesamtplan) para dotar de unidad a distintos actos jurídicos o pasos intermedios que cobran sentido únicamente o principalmente en relación con la obtención de una ventaja tributaria. La argumentación lógica empleada para calificar este tipo de operaciones constituye un paso previo a la subsunción normativa, y tiene como principal efecto la ampliación del hecho sujeto a calificación, al objeto de poder determinar posteriormente la estructura de fraude. En última instancia, mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias.

Los presupuestos para poder contemplar un conjunto de operaciones desde una unidad de actuación, la jurisprudencia alemana ha señalado:

1.- Finalidad u objetivo claro y de carácter previo, que informa todo el proceso (ûbergeordnetes endziel, end result) y que será cualquier resultado económico perseguido con el negocio.

2.- Conjunto de actos o pasos intermedios (Teilschritte, teilakte) vinculados entre sí de tres maneras:

- *“Materialmente* lo que requiere que desde que se adoptan los primeros actos, se entrevea o pueda prever el resto del negocio complejo, lo cual será evidente cuando distintos actos individuales hayan sido objeto del mismo contrato marco o hayan quedado reflejados en el mismo documento.
- *Temporalmente*, factor que dependerá, entre otros elementos, de la cuantía o complejidad de la operación, de manera que en general, a mayor complejidad, será también mayor el período a examinar; y
- *Jurídicamente*, de manera que son controlables por quienes las realizan. Todos los actos deben estar lógicamente engarzados y ordenados a la consecución del citado fin común, de manera que cada uno de ellos, individualmente considerado, no sería útil para la consecución del fin último. Asimismo, cada acto, o muchos de ellos consiguen atraer consecuencias tributarias que no podrían haber sido obtenidas de haber realizado la misma operación de una manera directa o sin pasos intermedios. La vinculación termina, entre otros motivos, cuando cada uno de los actos tenga sentido económico por sí mismo.”³⁶

³⁶ Academia. Edu, Ruiz Almendral Violeta, *Fraude de ley*, España 2004, https://www.academia.edu/181659/El_fraude_a_la_ley_tributaria

Por ende, la intención de obtener una ventaja tributaria dota de sentido a las operaciones realizadas en fraude a la ley, es decir, la intención de evitar el impuesto debe entenderse referida a la propia estructura de la operación que conduce, o pretende conducir en el futuro, a la obtención de una ventaja tributaria, y que ha sido diseñada con este objetivo, lo que se terminará de manera objetiva.

Ahora bien, el elemento objetivo, se basa en los medios de que se han servido para la realización del fraude a la ley, para ello es necesario que se utilicen formas inadecuadas para conseguir directamente el resultado que pretenden las partes, sin embargo, no es indispensable que las formas sean complicadas, torpes, artificiosas o poco claras como lo señala el derecho alemán, ni que exista abuso de configuración jurídica como dispone la Ordenanza Tributaria Alemana, sino simplemente que se utilicen o se sirvan de medios jurídicos, de suerte que como consecuencia de dos operaciones normales se consiga indirectamente lo que se podría haber obtenido con una sola y de forma más directa.

Este elemento es de suma importancia ya que a través de la forma es a través del cual el fraude a la ley puede descubrirse, ya que la utilización abusiva de la libertad de formas en Derecho Privado o una incorrecta comprensión de la misma, no es más que fraude a la ley tributaria.

Ahora bien, ¿qué debemos entender por una forma inadecuada? para analizar este punto, es importante señalar como ejemplo a Alemania, ya que a través de jurisprudencia ha creado una confusión entre el termino inapropiado con inusual, porque han manifestado que no son sinónimos y que una formula extraña o poco usual sólo podrá ser, con muchas cautelas, un indicio de fraude, sobre todo porque es perfectamente posible que una fórmula habitual o común en la práctica mercantil o civil pueda der considerada inadecuada desde el Derecho tributario, y constituir un supuesto de fraude de ley.

Asimismo, en la jurisprudencia alemana se ha utilizado el criterio del “*tercero racional*”, así, se puede decir que una forma jurídica empleada es inadecuada, impropia o indiciaria de fraude cuando se estima que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido, por ende es un elemento de comparación adicional, al objeto de determinar si hay adecuación entre la forma jurídica seleccionada y el fin económico perseguido.

Por lo se refiere al termino artificioso, que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, es aquel “hecho elaborado con artificio, arte y habilidad y, en su segunda acepción, aquel disimulado, cauteloso, doble”.

Para la doctrina alemana el fraude implica una conexión del Derecho Común con el Derecho Tributario, de suerte que las formas inadecuadas de acuerdo con el primero no pueden entorpecer la aplicación del segundo.

Y como tercer elemento, el causal, esto es, que la intención de conseguir una menor tributación o en su caso no pagar, se logre mediante el empleo de las formas jurídicas inadecuadas antes señaladas, es así que debe haber una relación directa entre las formas empleadas y el efecto conseguido, es decir, pagar menos tributos, por lo que debe haber una relación de causa efecto.

No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado al respecto señalando que los elementos del fraude a la ley son:

“1. Una norma jurídica de cobertura, a cuyo amparo el agente contravendrá otra norma o principio. 2. Una norma, principio o valor jurídicos que rigen o delimitan a la norma de cobertura. 3. La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2.”³⁷

³⁷ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 169882, Tomo XXIVII, Abril 2008, p. 2370, con rubro “Fraude a la ley. Sus Elementos”.

Por lo que podemos concluir, que el elemento subjetivo, es la intención de evitar que se aplique la norma tributaria expresamente prevista y obtener un resultado no conforme a derecho, pero favorable para el contribuyente, por lo que debe existir intencionalidad de fraude a la ley, asimismo el elemento objetivo, es el empleo de una formas o técnicas o mecanismos jurídicos que sirvan al fin pretendido y que implique cierta contrariedad con la realidad y con el derecho vigente.

2.3.- Efectos.

Los efectos del fraude a la ley están dirigidos a obtener un tratamiento favorable mediante una aplicación inadecuada del ordenamiento jurídico y en contra de pretendida finalidad.

Por ende, resulta un beneficio para quien lo utiliza, es decir, puede consistir en una menor carga tributaria y tal vez en la consecución de una exención tributaria, que por otra vía, esto es la más directa no hubiese conseguido.

Otro efecto, puede ser el impedir que se produzcan todas las consecuencias de la norma cuya aplicación se quiere evitar y obtener una situación más favorable en detrimento de los derechos de otro.

De modo que, el fraude a la ley atenta contra principios como la capacidad contributiva e intenta vulnerar la igualdad ante la ley, pues situaciones iguales deben recibir un tratamiento igual y de aquí puede predicarse su ilicitud. Por otra parte el fraude atenta contra el espíritu del proceso normativo, puesto que el legislador ha elevado a presupuesto de hecho determinadas conductas de la vida social y así las ha tipificado en una norma.

Por lo que, el fraude a la ley es ilícito y por lo tanto contrario a lo que el legislador quiso, la posible ilicitud hay que encontrarla, no en la transgresión a una norma concreta, sino en la no aplicación de la norma o normas especialmente previstas para la situación en que uno desea posicionarse a para el resultado que se desea obtener persiguiendo el ordenamiento jurídico no despliegue toda su eficacia en torno a la situación o al resultado jurídico señalado.

En este orden de ideas: “se ha admitido que la norma tributaria al tratar de gravar determinados fenómenos económicos. Situaciones jurídicas o relaciones de hecho actúa como de barrera del supuesto de hecho tributario en la vida normal con la cual el mundo de los negocios trata normalmente de alcanzar un resultado económico.”³⁸

Por ende, lo que caracteriza al fraude a la ley frente a otro tipo de negocios jurídicos anómalos, y fundamentalmente los simulados (absoluta o relativamente) es que en él no hay ninguna ocultación.

En el fraude a la ley existe una coincidencia absoluta entre el hecho imponible declarado a la administración y el realmente celebrado. El sujeto realiza una conducta perfectamente transparente, aunque elude la aplicación de una norma (la norma cobertura) que en realidad no ha sido pensada para la consecución de los fines que el sujeto pretende.

A fin de lograr una mejor comprensión de los efectos del fraude a la ley con otras figuras como la economía de opción, la elusión, la evasión y la simulación, nos referiremos a dichas figuras más adelante.

³⁸ González Sánchez Manuel, El fraude de ley en Materia Tributaria, Salamanca, Universidad de Salamanca, 1993, p. 22.

2.4.- Distinción de otras figuras.

El fraude a la ley ha sido manejada de forma diferente, por la doctrina, tan es así, que la institución de dicha figura, posee grandes divergencias tanto conceptuales como terminológicas. En ocasiones los autores, utilizando el mismo término aluden a una pluralidad de figuras que, si bien tienen un denominador común, que es la falta o disminución del pago del tributo, se caracterizan por ser figuras diferentes, desde el punto de vista formal así como material.

Por lo que se ha señalado: “que el problema de diferenciar estos conceptos, se complica por la tendencia del contribuyente, al intentar reducir de forma aparentemente lícita sus tributos, hacia la acumulación de todos los medios necesarios, a fin de facilitar su propósito, en lugar de utilizar una fórmula jurídica única.”³⁹

No obstante la problemática que presenta la delimitación conceptual de los términos economía de opción, elusión, simulación, evasión y fraude a la ley, desarrollaremos a continuación en que consiste cada figura, a fin de evitar las constantes ambigüedades a las que recurre la doctrina cuando emplea las expresiones analizadas.

Por otro lado, el contribuyente ante la obligación de pagar un impuesto, realice diferentes maneras de actuar, es decir, puede optar por abstenerse de la realización del hecho imponible, de este modo no genera ningún tipo de obligación, realizar el hecho descrito en la norma, asumiendo las consecuencias de su pago, o bien puede ocultar al Fisco, en todo o en parte, los actos que generan el nacimiento de la obligación de pagar un tributo, o en su caso elegir otros caminos, desgravados o gravados en menor cuantía, lícitos o ilícitos, a fin de

³⁹ González Sánchez, M, El fraude de ley en materia tributaria, Salamanca, Plaza Universitaria, 1993, p.11.

lograr un resultado económico semejante a aquél que la Ley se proponía gravar, en tal virtud, en el caso de que los resultados obtenidos por el contribuyente se consideran ilícitos, nos enfrentamos a la figura del fraude a la ley.

2.4.1.- Economía de opción.

La economía de opción no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente. Así definida, su aceptación no plantea problema alguno ya que con la economía de opción simplemente no se realiza el hecho imponible. Por ello ésta no atenta a lo querido por el espíritu de la ley.

A mayor abundamiento, la posibilidad lícita de que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus actividades es una realidad hoy ampliamente reconocida por la mayoría de las legislaciones del mundo. Ningún ordenamiento jurídico puede pedir al obligado tributario que al tomar una decisión económica y realizar, por ejemplo, los hechos imponibles que corresponden a la misma, elija la más favorable desde el punto de vista cuantitativo para la autoridad fiscal y que para él resulte más gravosa. Nos parece lógico que se traten de minimizar las obligaciones tributarias, respetando las reglas del juego que establece la actual normativa y tomando las medidas que permitan el mayor ahorro fiscal o las menores molestias desde la perspectiva formal.

Así pues, se ha entendido por economía de opción el comportamiento a través del cual el contribuyente se aleja de las manifestaciones de riqueza que constituyen el presupuesto de hecho del tributo contemplado por la norma, esto es, conductas por las cuales el sujeto tiende legítimamente a no pagar el tributo porque opta por

no realizar el hecho o supuesto previsto por la norma, y del cual (de realizarlo) se originaría la obligación de contribuir.

En su concepción tradicional, es a todas luces una conducta desplegada por el sujeto pasivo, ya que de no serlo no se realiza el hecho imponible y no habría efecto económico gravado. Por ello, si no es sujeto de la obligación tributaria, no se puede hablar de conducta, comportamiento o modo de proceder del sujeto pasivo.

En esencia, la economía de opción radica en las actividades que el particular desarrolla para buscar las fórmulas negociales tributariamente más ventajosas, es decir, "... en la economía de opción no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar su causa".⁴⁰

Así pues, la economía de opción engloba cualquier decisión del obligado tributario que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente a lo dispuesto en la normativa tributaria. Es la conducta que no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada.

Por lo que respecta a la diferencia entre economía de opción y fraude a la ley, podemos decir que ambas figuras tienen en común que son utilizadas para evitar, total o parcialmente, el pago de un tributo mediante la elección de caminos diversos para llegar a un mismo resultado económico: las dos figuras acontecen antes de la realización del hecho imponible, y poseen una finalidad de ahorro fiscal. La diferencia existente entre estas instituciones, y la tenue línea que las

⁴⁰ Pérez Royo, F., Derecho financiero y tributario. Parte General, 11ª. Edición, Madrid, Civitas, 2001, p. 102.

separa, la hallamos en la voluntad o falta de la misma, del incumplimiento de normas establecidas en el ordenamiento jurídico.

Diferenciar a la economía de opción del fraude a la ley, consiste en que la primera figura, se vislumbran resultados más convenientes para el contribuyente, de forma completamente lícita e incluso prevista por la ley, mientras que en la segunda figura, los medios utilizados para este mismo fin son lícitos de apariencia, pero no de materia, y la intención de burlar la ley, a través de la utilización de medios impropios para aquel resultado se torna evidente. Aunque difícil, esta diferenciación es fundamental para el fraude a la ley, pues es aquí el punto clave, donde el contribuyente puede perder el derecho a actuar libremente, y sus actos ser reconducidos por el legislador, el punto entre la licitud e ilicitud de sus actos.

2.4.2.- Elusión.

La elusión en términos generales consiste en sustraerse al pago del impuesto, aprovechado un hueco de la legislación tributaria, en evitar o disminuir lo que sería justo de conformidad con su capacidad contributiva, sin incumplir o conculcar ninguna norma legal.

Dicha figura surge cuando “un contribuyente evita el nacimiento de la obligación tributaria, utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generador o hecho imponible. Sin embargo, genera distorsiones, pues al obtener el Estado menos rendimientos en el campo económico y, de hecho, librarse del gravamen sin realizar una conducta

ilegal, vulnera los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos y, por ende, a la justicia fiscal.”⁴¹

Por lo que, la elusión en el ámbito tributario es un comportamiento a través del cual si bien se respetan las normas, el contribuyente se aprovecha, o no de sus imperfecciones, creando una escapatoria a través de la cual minimiza la actividad que realiza, en efecto, dicha figura trata en la minimización de la actividad que el potencial contribuyente realiza con efectos plenamente lícitos y merecedores de tutela, de tal modo que no será la forma la que genere este fenómeno, sino su uso irregular. De ahí que se vincule la elusión tributaria con la figura del fraude a la ley. La elusión es, en tal sentido, consecuencia del ejercicio de autonomía privada en función de las normas tributarias. El derecho se construye no con base en el hecho, sino los hechos con base en el derecho.

Como se ha dicho, la figura en mención, consiste en evitar la carga tributaria u obtener una menor a través de mecanismos lícitos, no implica ni alteración del hecho imponible, ni intento de burlar una norma amparándose en otras, sino que exige la no tipificación como hecho imponible de una conducta o la posible elección de uno u otro hecho imponible sin violación normativa.

En cambio el fraude a la ley exige la existencia de dos normas, una de cobertura y otra defraudada y además respecto del hecho imponible que se intente aparentar la no realización sustancial o material de un hecho imponible a través de la formal e injustificada realización de otros hechos imponibles, también tipificados por las normas.

No obstante, resulta necesario distinguir a la elusión y a la economía opción, ya que se encuentran en la misma línea pero con diferente matiz, porque la economía

⁴¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, La elusión tributaria, en la Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 12ª publicación, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, febrero de 1976, p. 35.

de opción podría entenderse en el sentido de elegir varias alternativas de menor gravamen, ya se refieran al hecho imponible o a otros elementos del tributo (tipo de gravamen, exención y cuota), y en cambio la elusión parece centrarse más en el hecho imponible.

2.4.3.- Simulación.

El concepto simulación tiene su origen en la palabra latina *simulare*, que significa imitar, representar lo que no es, fingir.

La simulación tiene lugar toda vez que en la formación de la voluntad, encaminada a producir consecuencias de derecho, existen dos etapas: una deliberación interna así como una manifestación externa.

Por lo que hay simulación, “cuando conscientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes, con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno o es distinto de aquél que ocultamente las partes han celebrado.”⁴²

Por lo que respecta, en nuestra legislación, el Código Civil Federal, de aplicación supletoria a la materia fiscal federal en términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, dispone en su artículo 2180, lo siguiente: *“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”*.

⁴² Rosembuj, Tulio, El fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1999, p 41.

Derivado de lo anterior, se entiende por simulación aquella declaración o confesión falsamente manifestada por las partes, la cual lleva implícita la intención de no realizar el acto declarado o de realizar un acto diferente a éste, y que busca engañar a terceros ajenos a las partes contratantes.

Ahora bien, con lo que respecta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que la simulación está constituida por los siguientes elementos: “una declaración deliberadamente disconforme con la intención, que esta declaración consciente haya sido producto de un acuerdo entre las partes que participan, que por virtud de ese acuerdo se cree un acto aparente; y que tenga como finalidad u objeto directo e inmediato el engaño a terceras personas, las cuales sufrirán un perjuicio por la simulación.”⁴³

Cabe indicar, que no sólo basta con que por virtud de la simulación se engañe a terceras personas, sino que para que sea efectiva es necesario que un tercero sufra un perjuicio derivado de los actos simulados.

Por otro lado, conforme al Código Civil Federal, en el artículo 2181, la simulación será absoluta cuando el acto simulado nada tenga de real; siendo relativa cuando a un acto jurídico se le dé una falsa apariencia que oculte su verdadero carácter.

En tratándose de la simulación absoluta, toda vez que el acto simulado nada tiene de real, nos encontramos ante un acto jurídico total y absolutamente inexistente, y por lo que respecta a la simulación relativa consiste en disfrazar un acto jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto. Es decir, los contratantes concluyen un acto verdadero que ocultan bajo una forma diversa, de tal modo que

⁴³ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Registro 215,698, Tomo XII, Agosto 1993, p. 572, con rubro “Simulación, elementos que la constituyen”.

su verdadera naturaleza permanece secreta; teniendo como efecto el engaño a terceros.

La diferencia esencial entre las dos clases de simulación estriba en que en la simulación absoluta hay una irrealidad jurídica, es decir, la inexistencia total de un acto jurídico. En tanto que en la simulación relativa, existe un acto jurídico querido y deseado por las partes, pero que es simulado a través de un acto jurídico distinto, presentado ante los ojos de terceros con validez, cuando en realidad el acto deseado por las partes era distinto.

Por lo que respecta, en la simulación en materia tributaria tiene como intención determinar en la Hacienda Pública una calificación favorable a la apariencia mostrada, generando con ésta el menor impacto posible. Por ello, las partes convienen en disfrazar una operación, su acuerdo efectivo y verdadero para inducir que ciertos actos o negocios son existentes cuando no lo son, ello con la finalidad de evadir el pago de un impuesto.

El acto negocio es un instrumento para la simulación por la forma, en efecto, la forma esencial porque no expresa la voluntad real, sino aparente de las partes, y está destinada a que los terceros crean exactamente lo manifestado, es decir, que la forma es la verdad efectiva de la voluntad de los particulares.

Cabe señalar, que en el Código Fiscal de la Federación no contempla expresamente la figura de la simulación como en el caso de España, la única referencia que el Código contiene respecto de la simulación, es el considerarla como una hipótesis del delito de defraudación fiscal equiparable contenido en el artículo 109; conforme al cual será sancionada con las mismas penas que la defraudación fiscal, la simulación de uno o más contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Es de señalar, la diferencia que estriba entre la simulación y el fraude a la ley, pues en: “la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada, y en el fraude a la ley la realidad jurídica es abierta creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes”.⁴⁴

Además, en el fraude a la ley no coinciden el fin perseguido con la forma jurídica adoptada, y ello ha hecho pensar que en él hay una simulación. Pero en la simulación hay dos actos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que aparentemente el uno, y realmente el otro persiguen; en el fraude a la ley, sin embargo, hay uno solo negocio jurídico en el que existe una discrepancia entre la finalidad perseguida por las partes y la causa objetiva. La simulación sólo es posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales, dado que es necesario un acuerdo entre las partes que han convenido que su declaración exterior de voluntad produzca efectos distintos a los aparentes. En el fraude a la ley por el contrario, no es necesario un negocio bilateral. En la simulación se encubre la realidad jurídica a través de una falsa apariencia que acarrea la declaración de la inexistencia de lo aparentado.

2.4.4.- Evasión.

La evasión se representa: “... cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurrido a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena”⁴⁵. Ambas generan un efecto de disminución de los recursos públicos y, por ende, de la posibilidad de que cumpla eficazmente con sus funciones.

⁴⁴ Rosembuj, Tulio, op, cit., p. 52.

⁴⁵ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, Segunda edición, México, Oxford 1999, p. 70.

Es decir, abarca toda actividad (acción u omisión) ilícita, del sujeto pasivo que tiene como finalidad reducir o evitar la carga impositiva. Y esta reducción o falta de pago puede ser mediante la ocultación (total o parcial) de la obligación tributaria; mediante la no realización del ingreso y/o declaración de impuestos legalmente establecida, a través de la aplicación de beneficios fiscales de forma inapropiada o, inclusive, al no aplicar correctamente las leyes fiscales.

Dicho de otra manera, cualquier hecho, de acción u omisión, del sujeto pasivo de la obligación tributaria que contravenga o viole abiertamente una norma de naturaleza tributaria, en virtud de la cual una riqueza imponible de cualquier forma resulta sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley debe constituir una “evasión tributaria”, y ante tal conculcación directa de la norma no es posible hacer referencia a la expresión “evasión legal”, la cual por definición implica un contrasentido, toda vez que la evasión es ilegal.

Por lo que respecta a la diferencia de la evasión al fraude a la ley, son figuras completamente distintas, sin embargo, por la similitud de resultados obtenidos entre las dos figuras, y la complejidad del tema, sus conceptos algunas veces son igualados, de forma equivocada, dentro del ámbito del Derecho tributario.

La evasión sólo puede ocurrir después del surgimiento de la obligación tributaria de pagar un tributo, que como aludimos se da con la realización por parte del sujeto pasivo, del hecho imponible descrito en la norma. Asimismo consiste en una violación abierta de una norma tributaria existente, encubriendo el deber de pago, en su totalidad o en parte, a los ojos del Fisco y con la finalidad de obtener una ventaja patrimonial frente a los demás contribuyentes, causando así daño al erario público.

Además, en la evasión, el hecho imponible se realiza y surge la deuda tributaria a cargo de sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación, así pues no se intenta sustituir ilícitamente la aplicación de una

norma por otra con intención de ahorro fiscal, como lo es en el fraude a la ley, sino que se viola una norma para que la obligación ya existente no sea cumplida.

CAPITULO III.- LÍMITES AL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA EN EL MARCO INTERNACIONAL.

3.1.- Figuras a fines en el derecho comparado.

Una vez superada la práctica que adopta la interpretación económica como método para controlar conductas elusivas, como consecuencia de la inseguridad que tal práctica promovía, la tendencia contemporánea de los Estados ha sido no sólo la de asumir una postura más severa contra esta práctica, sino también la de reconocer la necesidad de tener unos criterios más seguros y previsibles para tratarla, mediante la aplicación de normas generales antielusivas o la utilización de la previa tipificación de las hipótesis más frecuentes de actos elusivos.

Así, al analizar el Derecho vigente de países, con el propósito de identificar las normas que usan para controlar estas conductas, encontraremos varias modalidades de medios, de acuerdo con las distintas tradiciones, tanto de prácticas de control del fraude a la ley.

Ahora bien, pasemos por tanto a identificar los rasgos más característicos de las experiencias de algunos países y presentar las diferencias y semejanzas de los regímenes que han utilizado contra el fraude a la ley.

3.1.1.- España y fraude a la ley.

Para el derecho español, la figura del fraude a la ley, se da cuando el contribuyente no encuadra en el hecho imponible, generador de la obligación tributaria, pero consigue de forma astuta y por caminos diversos, alcanzar los mismos resultados que emanarían si este hecho hubiera sido realizado, reduciendo o eliminando así la carga tributaria supuestamente debida.

El concepto de fraude a la ley fue introducido en España, como norma general de combate a dicha figura, en el ordenamiento jurídico positivo civil por el Decreto 1836/74 de 31 de mayo que regulaba el Título Preliminar del Código Civil. Sin embargo, la Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 24, ya se había adelantado y había hecho referencia a esta figura, sin definirla propiamente, apenas como forma de lucha contra la misma en el ámbito tributario, desde su aprobación, por la Ley 230/1963, ha sido objeto de varias reformas que han buscado la mejor manera de adaptarla frente a los cambios que ha sufrido el Derecho tributario.

Una de las reformas surgió en el año de 1985, que tuvo como intención recuperar el carácter sistematizador e integrador de las modificaciones que afectaban de manera general al sistema tributario; y la de 1995, tras la necesidad de incorporar la jurisprudencia constitucional a la Ley y la conveniencia de actualizarla en materia de procedimientos tributarios. Al mismo tiempo surgió la aprobación de una norma esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración, denominada 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que terminó por afectar el propio contenido de la Ley General Tributaria. En 1995, en la reforma parcial de la Ley General Tributaria (Ley 25/1995, de 20 de julio), se estableció una nueva regulación de la figura del

fraude a la Ley en el artículo 24, vigente hasta julio de 2004, toda vez que con motivo de la reforma tributaria de 2003, la figura en mención tuvo cambios importantes, reflejados en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

Esta última reforma, surge por la necesidad de reformar el artículo en cita, ante la inaplicación y fracaso del precepto, así como la falta de interés de la propia Administración en aplicarlo, esto es, un problema operativo, de fácil constatación en la jurisprudencia española.

La actual Ley General Tributaria española, publicada el 17 de diciembre de 2003, vigente a partir de julio de 2004, no obstante la denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, retirando la figura del “fraude a la ley tributaria” del panorama de la nueva legislación y sustituyéndola por otra son reflejo en el contexto español, varios estudiosos en la materia estuvieron en desacuerdo, en razón en que coincidían que “no resultaba adecuado utilizar el término *conflicto* para referirse a una cláusula que, tradicionalmente –y así ocurre en el Derecho comparado- se aplica a supuestos de fraude.”⁴⁶

De modo que, que el término “conflicto”, no indica el contenido del precepto, esto es, exponen que se puede estar ante un conflicto en la aplicación de la norma siempre que la interpretación de la Administración y la de los sujetos sea distinta, sin que en todos esos supuestos haya de aplicarse lo previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. De tal manera que cuando se utiliza el término conflicto parece que se va a tratar una figura distinta del fraude a la ley, cuando ello no es así.

Así pues, el artículo 15 de la Ley General Tributaria establece que hay un conflicto en la aplicación de la norma jurídica cuando se haya evitado total o parcialmente

⁴⁶ García Novoa, Cesar, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 329

la realización del hecho imponible o se aminore la base o la deuda tributaria a través de actos o negocios en los que concurren las siguientes características:

1.- Que dichos actos o negocios aisladamente o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

2.- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido a través de actos o negocios usuales o propios.

Por lo que respecta a que el precepto en mención señala que: “*evite parcialmente la realización del hecho imponible...*”, se ha indicado que al tener este hecho jurídico un carácter unitario, no cabe hablar de una evitación parcial del mismo, toda vez que “dicha evitación o minoración es predicable de la base imponible que resulta de la realización del hecho imponible. Junto a la finalidad de evitar o reducir la carga tributaria, se requiere la utilización de actos o negocios inadecuados, pudiéndose considerar la inadecuación la característica básica del abuso”.⁴⁷

Ahora bien, se debe entender que los actos o negocios, individual o en su conjunto, sean *artificiosos* equivale a decir que padezca un exceso en la forma, que la configuración organizativa del acto o negocio esté formal o innecesariamente recargada o acentuada. Por otro lado al referirse que sean impropios los actos o negocios para la consecución del resultado obtenido, consiste en que no es el adecuado o pertinente conforme a las pautas normales o usuales del ordenamiento jurídico para la obtención del resultado que el obligado tributario ha logrado.

⁴⁷ Calvo Ortega, R. y Otros. La Nueva Ley General Tributaria, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, p. 58.

Es así, que es necesaria la existencia de los dos requisitos que recoge el artículo 15.1, citado para poder hablar de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que si únicamente estuviésemos ante un acto artificioso o impropio en relación al resultado obtenido se trataría de un negocio indirecto que si no tiene consecuencias tributarias sería admisible, por lo menos en este ámbito.

En el caso de que exista sólo una finalidad de ahorro fiscal, pero las formas utilizadas no sean artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido estaríamos ante una economía de opción.

En conclusión la artificiosidad e impropiedad jurídicas ha de agregarse, acumulativamente, pues el logro de lo que se hubiera obtenido con los actos o negocios usuales o propios y el ahorro fiscal constituyan los únicos efectos jurídicos o económicos relevantes que resulten de todo. Así pues, no pueden mediar otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos al ahorro fiscal o a los correspondientes al acto o negocio usual o propio que se evita.

Ahora bien, el artículo 15.2 remite al artículo 159 de la Ley General Tributaria, que aclara el procedimiento necesario para la declaración del denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, por intermedio del informe preceptivo de una comisión consultiva compuesta por dos representantes de la Administración Tributaria y otros dos miembros (uno de ellos en la condición de presidente de esta comisión) del órgano competente para contestar las consultas tributarias.

Es así que conforme al artículo 159 de la Ley General Tributaria dispone que la declaración del conflicto en la aplicación de norma tributaria exige la intervención de una Comisión Consultiva, esta intervención no supone un procedimiento o expediente especial, sino un trámite específico en el procedimiento de inspección, para que esta comisión emita un informe preceptivo y vinculante. La remisión del expediente a esa Comisión debe ir precedida de una audiencia específica del interesado en el procedimiento de inspección por un plazo de quince días. La

Comisión tiene un plazo de tres meses, prorrogable por uno más, para emitir su informe.

Durante el anterior plazo en mención, se entiende producida una interrupción justificada de la actuación inspectora, a los efectos del artículo 150 de la Ley en comento, regulando asimismo los efectos del incumplimiento por la Comisión del plazo que tiene para emitir su informe.

Dicha interrupción surge cuando la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

En el artículo 15.3 se consagra la posibilidad de aplicación a posteriori de la norma tributaria rodeada en el supuesto de que la liquidación se realice en base a una de las hipótesis descritas como fraude a la ley, además declarado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Por lo que los resultados que obtiene el sujeto pasivo y las consecuencias de los negocios o actos jurídicos realizados por el mismo han de ser equivalentes a los derivados del hecho imponible, esto es, su exigencia no puede ser más lógica y razonable, puesto que el resultado de aquella conducta es el que ha de permitir afirmar la existencia o no del fraude a la ley, según que el fin perseguido haya sido o no obtenido mediante la realización de actos que, si bien, aisladamente son válidos en su conjunto llevan a un resultado no querido por el legislador.

Una vez reconocida la necesidad de regulación de la figura del fraude a la ley como medio de protección, tanto de los intereses de la Administración tributaria

como indirectamente de los contribuyentes evitando así los daños monetarios que éste puede causar a ambos, se trata ahora de identificar los instrumentos que tornan posible esta tutela, y cómo cada uno de ellos se desarrolla en el ámbito del derecho tributario español.

Son diversos los instrumentos de lucha contra el fraude a la ley que pueden ser utilizados en la aplicación de la norma tributaria, en España, mismos que se tratará, en seguida:

3.1.1.1.- Articulación de hecho imponible complementaria.

Se entiende en el derecho español, que la articulación de un hecho imponible complementario, consiste “en ampliar los efectos del hecho tipificado como hecho imponible a otros que, con distinta forma, tienen el mismo perfil económico”⁴⁸. De esta manera, es posible evitar que las lagunas legales, al configurar los presupuestos de hecho, sean utilizadas para eludir la legislación. La articulación de un hecho imponible complementario, es similar a las presunciones, pero no igual, porque en ésta no existe el proceso deductivo propio de la presunción

3.1.1.2.- Tipificación genérica del hecho imponible.

Es necesario que las normas jurídicas tributarias definan el hecho imponible, señalando sus límites y su extensión de tal forma que se pueda conocer con

⁴⁸ Pérez Arraiz, Javier. “El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, en BAEZ, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D. (Coords.). Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Beijo, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2010, p.515

precisión el contorno del hecho imponible, con el fin de saber si la obligación tributaria ha nacido o no. Pero hay que tener en cuenta que los presupuestos objeto de la obligación tributaria, en ocasiones, vienen configurados por la norma con rasgos genéricos, de tal forma que son susceptibles de una especificación que llevarán a cabo las propias normas, introduciendo caracteres singulares que individualicen todas las posibles manifestaciones. La obligación contributiva nacerá cuando se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma, sin ser necesario que el hecho al que nos estamos refiriendo se tenga que identificar con alguna de las concretas individualizaciones del presupuesto, tipificadas por la legislación del tributo.

Se define en este caso el presupuesto de hecho de una forma genérica, de manera que, independientemente del camino que se tome por el contribuyente a la hora de formalizar sus relaciones, si éstas tienen unos efectos en los que se aprecia el contenido genérico señalado por la norma, nacerá la obligación tributaria. Así, se consolida por una parte el principio de justicia, ya que se sujetan a tributación los actos que, con independencia de la forma que adopten, realicen el hecho imponible genérico; y por otra se respeta el principio de seguridad jurídica, dado que el contribuyente conoce el contenido genérico del hecho imponible.

3.1.1.3.- La doctrina de los tipos.

Se trata de realizar una configuración del hecho imponible de carácter económico, que define el hecho generador de la obligación a través de rasgos económicos, llevando a cabo una generalización o teorización de la realidad económica con vistas a su encuadramiento en la legislación tributaria. Se diferencia este mecanismo del de la tipificación genérica, en que esta última se fija en el

contenido jurídico, mientras que la doctrina de los tipos se centra en los elementos económicos definitorios.

3.1.1.4.- La configuración de presunciones.

Cabe mencionar que ante la dificultad o imposibilidad de conocer una serie de hechos con total certeza, sólo se tendrá el conocimiento de una probabilidad respecto a los mismos. Por lo que, a través de las presunciones se facilita este grado de conocimiento, esto es, se parte de un hecho conocido se fija la existencia o dimensión de otro desconocido, que según las reglas de la experiencia le precede.

En Derecho Tributario español, “el uso de las presunciones es muy frecuente, y en la mayoría de los casos tiene la finalidad de servir de instrumento de lucha contra el fraude y facilitar la fijación o comprobación de hechos de los que no se tiene conocimiento directo.”⁴⁹

De tal manera, las presunciones facilitan la actividad de la Administración tributaria, ahora bien, ésta no queda totalmente eximida de probar el hecho productivo de la obligación tributaria, es decir, el hecho que permite de forma absoluta o relativa, presumir la existencia de la obligación, o el hecho sobre el que la presunción se basa.

Por otro lado, la doctrina ha puesto de manifiesto que las presunciones, más que un medio de prueba, constituyen un proceso lógico que se produce en la mente

⁴⁹ Sanchez Serrano, L.: "La prueba. Comentarios a los arts. 114 a 119 de la LGT", Comentarios a las leyes tributarias y financieras, T. II, Edersa, Madrid, 1983, p. 188.

del juzgador (presunciones hominis), o que ha sido preestablecido por la ley (presunciones legales).

En tal virtud, se clasifican las presunciones en presunciones legales y presunciones simples. Las presunciones simples, denominadas también presunciones de hecho u hominis, son aquellas en las que la regla de la experiencia no viene recogida en la norma, sino que la fija el intérprete según criterios razonables. Mientras que en las presunciones simples se deja al órgano decisor libertad para apreciar, en las presunciones legales la regla de la experiencia está recogida por el legislador, es decir, figura en el contenido de la norma, y por lo tanto la relación entre el hecho conocido y el presumido debe de ser observado por el intérprete de la norma. En las presunciones legales es la ley la que recoge la eficacia probatoria de la presunción. La Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 385) señala que las presunciones legales "dispensan" de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Sin embargo, más que dispensar, las presunciones legales lo que hacen es facilitar la prueba, ya que la parte favorecida por la presunción también podría probar los hechos presuntos por cualquier otro medio de prueba.

Por lo que conforme al artículo 108.1 de la Ley General Tributaria, establece con carácter general las presunciones iuris tantum, es decir que, salvo que las leyes expresamente lo prohíban las presunciones en materia tributaria se podrán destruir por prueba en contrario. "Las presunciones iuris tantum se caracterizan por invertir la carga de la prueba, de tal forma que quien se ve perjudicado por este tipo de presunciones deberá desvirtuar el hecho que sirve de base para fijar el que se presume."⁵⁰

⁵⁰ González García, E. y Pérez De Ayala, J.L.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", en Crónica Tributaria, nº 61, 1992, p. 50.

En concreto, las presunciones relativas o *iuris tantum* pueden ser destruidas a través de dos vías: a través de la “prueba de lo contrario”, con la que se pretende demostrar la inexistencia del hecho deducido de la presunción, para lo que habrá que demostrar la inexistencia del enlace entre el hecho base y el hecho deducido; y también se podrá destruir la presunción a través de la “contraprueba”, es decir, destruyendo la propia realidad del hecho base.

Es así que a las presunciones legales relativas se consigue trasladar la carga de la prueba al sujeto pasivo de la relación tributaria. Necesariamente el efecto principal de estas presunciones es dispensar de probar el hecho presumido a la parte favorecida por la presunción, aunque ello no sea obstáculo para que se pueda ejercitar la prueba en contrario. Es de subrayar que el artículo 8 de la Ley General Tributaria, no prevé la reserva de ley para las presunciones relativas sino únicamente para “el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario”, si bien, dado que toda “presunción legal incide sobre un elemento esencial del tributo, para algunos autores se debía de haber previsto la reserva de ley también para las presunciones relativas.”⁵¹

Con lo que respecta a las presunciones absolutas, el artículo 108.1 de la Ley General Tributaria, limita la utilización de los medios de prueba en los casos en los que las normas tributarias establezcan una presunción *iuris et de iure*. Este tipo de presunciones no prejuzgan la ilicitud de un medio de prueba en concreto, sino que se limitan a impedir su utilización únicamente porque así lo prevé la norma.

En materia de presunciones absolutas se dan casos en los que la línea divisoria entre el Derecho material y el Derecho formal no es muy nítida, pudiéndose producir la duda de si se está ante una norma con fines procesales o ante una norma de carácter material de naturaleza técnico-financiera. Las presunciones

⁵¹ Palao Taboada, Carlos. (Coord.): Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 338.

absolutas, si se utilizan de forma razonable, son un instrumento con mucha eficacia en lo que se refiere a la prestación tributaria. Lo que sí parece importante es determinar los límites en los que el legislador ha de moverse a la hora de crear este tipo de presunciones, límites como pueden ser la exigencia de una capacidad económica en los hechos presumidos, y la existencia de una regla basada en la experiencia por la que se puedan relacionar el hecho realizado y el presumido.

En el ámbito tributario, parece clara la posibilidad de que existan presunciones establecidas por normas legales en las que expresamente se prohíba la prueba en contrario, esto, conforme al artículo 108.1 de la Ley General Tributaria.

Si bien las presunciones absolutas son un importante instrumento en la lucha contra el fraude de ley. El problema que plantean estas presunciones es la de no admitir prueba en contrario de lo establecido en las mismas. En efecto, las presunciones iuris et de iure implican una limitación al derecho a la prueba. El problema que se plantea es si dicha limitación es legítima o no. Hay que diferenciar, por un lado, se defiende, o que por lo menos justifica, la legitimidad de dicha limitación, en la medida en que pretende proteger el sistema tributario al que hace referencia el artículo 31.1 de la Constitución española, es decir, en la medida que pretende asegurar que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Según esto, se ha señalado que cuando se trate de asegurar una serie de intereses que deben coexistir en una sociedad, sería admisible una limitación a un derecho constitucionalmente garantizado, dado que la inviolabilidad de los derechos no supone que éstos tengan una extensión ilimitada.

A pesar de la protección prevista para los derechos fundamentales, cuando en el ámbito tributario colisionan bienes jurídicamente protegidos por la Constitución, se debe mantener un equilibrio de tal forma que no quede vacío de contenido el

deber de contribuir al gasto público, que recoge el artículo 31 de la Constitución española.

Ahora bien, conforme al artículo en mención, no sólo recoge el deber de contribuir según la capacidad económica, sino que además crea un derecho a ser gravado, no de cualquier modo, sino de acuerdo con la citada capacidad. Por ello, un desajuste entre la capacidad económica y la carga exigida al sujeto supondría una violación de este precepto.

El principio de eficacia, que ha de inspirar la actuación de la Administración, en ningún caso podrá suponer una actuación sin sometimiento pleno a la ley y al derecho (artículo 103.1 de la Constitución Española), entendido este sometimiento como una sujeción a la Constitución, y en especial a los derechos fundamentales en ella recogidos. Por ello, la Administración en sus actuaciones deberá respetar el derecho a la prueba recogido en el artículo 24 de la Constitución española.

En la actualidad existe una tendencia doctrinal que propone erradicar de los sistemas tributarios modernos por su cuestionada constitucionalidad. Ya que, para algunos autores, “las presunciones iuris et de iure no sólo restringen sino que anulan la mínima posibilidad de probar”⁵², y por lo tanto pueden colocar al contribuyente en una situación de indefensión.

En el ámbito del artículo 24 de la Constitución, la indefensión implica una privación o limitación del derecho a la defensa. Es necesario respetar este derecho posibilitando la alegación y justificación de los respectivos derechos e intereses. El derecho a la defensa puede verse conculcado cuando, entre otras causas, el titular de un derecho o interés legítimo no puede ejercer los medios legales suficientes para su defensa.

⁵² García Añoberos, J. "Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario", *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García Enterría*, Madrid, Civitas, 1991, p. 4043.

Dado que el artículo 24.2 de la Constitución se encuentra en una sección especialmente protegida, y que cualquier vulneración de los derechos recogidos en la misma puede acabar en una solicitud de tutela a través de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, ello podría llevar a dicho Tribunal a analizar el caso concreto, siempre que un contribuyente se sintiera indefenso ante una presunción absoluta. Es así como el artículo 108.1 de la Ley General Tributaria, al recoger la posibilidad de presunciones que no admiten prueba en contrario, delega en el Tribunal Constitucional la decisión sobre estas posibles pruebas.

Por lo que se refiere a las presunciones de hecho o presunciones simples, se contemplan en el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria. La Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, ya estableció en su artículo 4.4 que la Administración "podrá en cualquier caso establecer presunciones fundadas", siempre que entre el hecho demostrado y el deducido exista "un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". Algunos autores vieron en este precepto la intención de facilitar la intensificación del uso de este tipo de presunciones en los procedimientos tributarios, por ende, el recurso a las presunciones simples únicamente podrá realizarse cuando no esté prohibido.

Es así, que conforme artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, se desprende que las condiciones para admitir la utilización de presunciones simples son: que el hecho del que se va a partir para realizar la presunción esté totalmente acreditado, y que según las reglas del criterio humano exista un enlace directo y preciso entre el hecho demostrado y el hecho deducido.

3.1.1.5.- La formulación de ficciones.

Desde un punto de vista técnico-jurídico la ficción es una creación del legislador, con la ficción jurídica ni se oculta ni se falsea la verdad jurídica, sino que lo que se hace es crear una verdad jurídica distinta de la real, ello permite al legislador atribuir efectos jurídicos a hechos o a realidades, que de otra forma sería imposible atribuir. En la ficción se violenta la naturaleza prejurídica de la realidad que se recoge en una norma.

“Es preciso que exista un concepto o una realidad prejurídica y que se produzca una "discrepancia esencial" entre éstos y los recogidos por la norma”⁵³, aunque se ha señalado que no necesariamente se debe falsear la realidad, sino que en ocasiones basta prescindir simplemente de ella.

Una de las funciones más importantes de las ficciones es la de servir de arma contra el fraude. La ficción se basa en un hecho conocido e impone la certeza de otro hecho no conocido, cuya existencia es improbable o falsa. El problema que plantean las ficciones es que pueden violar el principio de capacidad contributiva si son mal utilizadas, para evitarlo deberá aplicarse la ficción a casos que, con un alto grado de probabilidad, se presuman fraudulentos, quizás por ello, las ficciones que se establecen en el ordenamiento jurídico tributario, van coordinadas con una presunción común, así es muy probable que lo fingido coincida con la realidad.

Por lo que, la utilización conjunta de presunciones y ficciones sirve para combatir el fraude, ya que a pesar de ir ambas figuras por distintos caminos, buscan el mismo objetivo. En la lucha contra el fraude es necesario combinar ambas figuras, dado que la presunción legal absoluta, si bien, cumple las funciones procesales, resolviendo los problemas relativos a la prueba que plantea el comportamiento en

⁵³ Pérez De Ayala, José Luis Las ficciones, op. cit., p. 15

fraude de ley, no supone la exacción de un nuevo hecho imponible, misión que cumplen las ficciones de Derecho. Por otra parte los problemas que puede plantear la utilización exclusiva de una ficción respecto al principio de capacidad contributiva, se atenúan en gran medida cuando esta figura se aplica en combinación con una presunción, ya que la experiencia señala las estrechas relaciones entre el hecho conocido y el presumido por una parte, y el alto grado de probabilidad de que el hecho presumido sea fraudulento, por otra.

Los requisitos que deberían tener las ficciones en la lucha contra el fraude a la ley tributaria son los siguientes:

“Que la ficción legal esté precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude, ya que de faltar este requisito, la lucha contra el fraude de ley sería inicua.

Que la presunción y la ficción legales estén coordinadas, es decir, que el comportamiento que se presume ocultado y el que se finge por la ficción legal, coincidan.”⁵⁴

3.1.2.- Alemania y abuso de formas jurídicas.

En el caso de Alemania, desde 1931 año en el que fue expedida la Ordenanza Tributaria Alemana, se estableció entre otros aspectos, la interpretación de las normas tributarias, según su finalidad, el significado económico y el desarrollo de las circunstancias que impide la elusión o disminución del deber tributario mediante abuso de las formas y de las posibilidades de adecuación del Derecho civil.

⁵⁴ González García, Eusebio y Pérez De Ayala, José Luis. Presunciones y ficciones, op. cit. pp.56

No obstante, en el año 2001, el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, establece que: “La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”.

Es así que, el Tribunal Supremo Federal Alemán, ha interpretado que se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias.

Por lo que la ley alemana, y con ello la doctrina, “estima que el abuso del Derecho es un capítulo del fraude a la ley. La abstención de las formas jurídicas anormales o la extralimitación en el uso de las mismas define antes el abuso del Derecho, en el sentido que le otorga a ella la dogmática jurídica, que el fraude a la ley en sentido estricto. Por lo que, la apreciación del abuso del Derecho pone de manifiesto la necesidad de circunstancias objetivas (anormalidad en el ejercicio y ausencia de interés legítimo), y subjetivas (inclinación o voluntad de elusión). Por la vía normal se alcanza igual resultado práctico.”⁵⁵

De modo que, el abuso de formas no está en ellas mismas, sino en el mal uso que de ellas se hace deformando su objetivo típico (causa del negocio) para perseguir por medio finalidades económicas distintas de las que por su propia naturaleza el Derecho les atribuye, esto es, el ejercicio anormal del Derecho de manera contraria a los fines económicos sociales del mismo. La aplicación de la ley defraudada significa, a la vez, el deber de reembolso de las cuantías tributarias ingresadas al amparo de la ley de cobertura, si es que se han realizado.

⁵⁵ Rosembuj, Tulio, El fraude a la ley y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 289.

Para que se configure el abuso de formas, el Derecho alemán exige:

- a) que se hayan escogido formas o negocios insólitos o inadecuados a los fines a los que se destinan los hechos o negocios, con el objetivo de eludir el sistema tributario;
- b) que las partes alcancen sustancialmente, desde el punto de vista económico, el mismo resultado que habrían obtenido en el caso de haber adoptado la forma jurídica correspondiente a las adecuadas relaciones económicas;
- c) que las desventajas jurídicas de la forma adoptada no tengan importancia o sean poco importantes.

Es decir, para aplicar la regulación de formas se exigen de manera acumulativa; identificación de la estructura inadecuada (en el sentido de no usual), para alcanzar el negocio pretendido, ausencia de razones negociales, intencionalidad del abuso, y reducción de la carga tributaria resultante de la estructura creada.

Cabe mencionar, que es necesario probar el comportamiento intencionadamente dirigido a un intento de desviar la norma tributaria, para obtener una economía tributaria, por medio de formas insólitas. Esta economía de tributos a que se refiere el artículo 42 de la Ordenanza en mención puede ser tanto la reducción de la deuda tributaria, como la consideración de créditos más elevados, el reconocimiento de exenciones, remisiones o moratorias, así como otras ventajas fiscales que permitan reducir la obligación tributaria.

Con ello se ve que el precepto en mención reclama “un imponderable uso correcto de la forma jurídica, en detrimento de la eficacia de las configuraciones jurídicas de los negocios organizados al abrigo del Derecho privado, y toma como parámetro el tipo de conducta ordinariamente seguido por el hombre de negocios en idénticas condiciones”.⁵⁶

⁵⁶ Taveira, Torres Heleno, Derecho tributario y derecho privado, autonomía privada, simulación y elusión tributaria, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 206.

De tal forma que del precepto en mención se desprende que la Administración puede recalificar una operación no sólo por la puesta en evidencia de que su finalidad es estrictamente fiscal, sino por su carácter irrazonable frente a una práctica económica normal. El abuso del Derecho no entraña ninguna sanción particular, salvo el pago de la diferencia entre el impuesto que se hubiera debido pagar si la operación hubiera sido normalmente calificada y el impuesto efectivamente pagado.

El Tribunal Constitucional Alemán, concluyó que el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana es legítimo y constitucional, y un instrumento eficaz para controlar el fraude a la ley, al reducir la libertad de contratar, pero sin afectar el principio de legalidad.

En efecto, el precepto señalado, es conforme a la Constitución, no es sólo garantía de un Estado formal, sino que busca también dar vida al Estado de Derecho en sentido material, al Estado de justicia. “Esta justicia tributaria, es la realización de la teoría de la causa impositionis, que da efectividad al principio de capacidad contributiva, al que el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana contribuye fuertemente, dado que todo aquel que, con fines fraudulentos, elude la ley tributaria no es digno de la protección reservada a la buena fe y tampoco puede contar con la certeza del derecho a su favor.”⁵⁷

En conclusión, el artículo en estudio persigue hacer realidad la finalidad de la ley fiscal por lo que la misma no debe ser interpretada solo de manera literal sino también teleológicamente, además dicho precepto ofrece al interprete un fundamento de derecho para resolver casos que no estarían cubiertos por las reglas de interpretación de las leyes fiscales, ni por el principio de legalidad, para el caso, el sujeto acude a la ficción del supuesto de hecho apropiado o adecuado a las circunstancias económicas.

⁵⁷ Idem.

3.1.3.- Francia y el abuso de Derecho.

Francia contempla dos grandes categorías de abuso del derecho, contempladas en el artículo 64 del *Livre des Procédures Fiscales* (Código de Procedimientos Fiscales) y desarrollados por la jurisprudencia, tanto del Consejo de Estado como de la Corte de Casación: a).- el abuso del Derecho por simulación jurídica y b).- el abuso del Derecho por fraude a la ley.

La noción de abuso del Derecho de la teoría civilista se encuentra reflejada en materia fiscal, que exige de la figura dos condiciones: un elemento intencional, la intención del autor del acto, y un elemento objetivo, el empleo anormal o excesivo de un Derecho. El abuso de derecho, en su trasvase al derecho administrativo, se reconoce como fraude a la ley.

Conforme al artículo 64 del Código de Procedimientos Fiscales francés, son inoponibles a la Administración Tributaria los actos y contratos disimulados. La carga de la prueba sobre el verdadero carácter de la operación corresponde a la Administración, en los casos en que previamente no hubiera recibido la opinión del Comité Consultivo. Los efectos del abuso del Derecho se circunscriben a la aplicación de la ley tributaria y no afectan la validez civil de los actos entre los particulares.

Las condiciones del abuso del Derecho, en el desarrollo de la doctrina y jurisprudencia, exigen tres elementos:

“Primero.- el acto invocado por el particular, impugnado por la Administración, debe existir en modo cierto, formalmente cierto.
Segundo.- la Administración debe establecer que la carga fiscal soportada en el cuadro del montaje jurídico es más reducida que la que hubiera soportado normalmente.

Tercero.- debe existir un escenario artificioso y fraudulento (ficticio) cuyo fin exclusivo es la elusión fiscal. El restablecimiento del verdadero carácter de la operación, a su vez, supone que la operación debe ser sujeta a impuesto y que debe ser exactamente calificada: condiciones de aplicación de la ley y rectitud en su actuación.”⁵⁸

Por lo que el abuso del Derecho, supone un acto jurídico aparentemente correcto que la Administración descalifica para asegurar la percepción de un impuesto eludido. Desde la doctrina se afirma que el abuso del Derecho cubre las tres formas tradicionales de simulación: por acto ficticio, por acto disimulado, por interposición de persona.

La segunda forma del abuso del Derecho es el fraude a la ley: el montaje jurídico es artificial y contra natura son que exista simulación. No puede explicarse sino a través de la voluntad de rodear una regla fiscal perturbadora, sobrepasando los límites tolerables de la astucia fiscal. En realidad, es excepcional que los tribunales sancionen un montaje jurídico sobre el fundamento del fraude a la ley: generalmente las partes pueden invocar otros motivos, además del ahorro fiscal.

Es decir, el fraude a la ley no requiere la realización de actos simulados o ficticios, que no sean inspirados por otro motivo o fin que el de atenuar o eludir las cargas fiscales que el particular hubiera debido soportar, si se atuviera a la realidad de su actividad. La jurisprudencia extiende el abuso del Derecho a operaciones no ficticias en la medida que son en fraude a la ley, para lo cual aprecia el interés económico de la operación y la congruencia con el esquema jurídico practicado.

Por el contrario, el Consejo de Estado, ha resuelto que la Administración puede descalificar un contrato sin colocarse expresamente en el terreno de abuso del Derecho, esto es, cuando el fisco invoca la falsedad de un contrato se sitúa implícita y necesariamente en él, lo cual le obliga a la carga de la prueba, es decir,

⁵⁸ Rosembuj, Tulio, Op. cit., p. 284.

que el abuso del Derecho puede derivar de una actuación implícita de la Administración, aun cuando no lo exprese formalmente. Ello permite al particular, sujetarse al procedimiento de abuso del Derecho, sea por el acto simulado o en fraude a ley, o cuando la jurisprudencia, entiende que la actividad administrativa procede en abuso del Derecho, sin decirlo.

Dato importante en el derecho francés, es que las empresas pueden consultar antes de culminar un acto o contrato a la Administración; si ésta no levanta objeción o no responde dentro de seis meses, le está vedado invocar luego el abuso del Derecho. Una modalidad particular del derecho reconocido a los contribuyentes de consultar a la Administración y beneficiarse contra los cambios.

Por otro lado, la interpretación del artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales ha ido presentando avances, ya que en un principio dicho precepto limitaba su aplicación a los supuestos de simulación, sin que ello pudiera extenderse a los ámbitos en los que no se verificara o un contrato ficticio o un montaje jurídico.

No obstante, el Consejo de Estado adopta la interpretación extensiva, declarando expresamente que el procedimiento del abuso del Derecho consiente no sólo la represión de los negocios disimulados, sino la actuación en fraude a la ley, a través de actos no ficticios. Así el derecho tributario de nuevo ha escogido la posición tradicional del derecho civil, reprimiendo las maniobras que constituyen fraude a la ley, subrayando la necesidad de demostrar que los actos o procedimientos de elusión se realizan al único fin de atender o disminuir la carga tributaria.

Así pues, que la Corte de Casación y el Consejo de Estado manifiestan una tendencia prudente o, como se dice, “minimalista y realista” a la hora de llevar los temas de abuso del Derecho, ya que solicitan pruebas rigurosas y excluyen el fraude cuando se puede probar la existencia de motivos legítimos; en suma, no

consideran el fraude a la ley sino cuando los actos, contratos y procedimientos se establecen al único fin y propósito de eludir las normas tributarias.

El abuso del Derecho se analiza como la denuncia por parte de la Administración de un acto en su globalidad y en el marco de una construcción o montaje con la única intención de eludir el impuesto.

Es de referenciar, que en el derecho francés, abuso de derecho no se usa con mucha precisión en materia tributaria, “de manera que o designa una construcción jurídica ficticia (abuso de derecho- simulación) o define prácticas de desvíos normativos, en las que el único objetivo es alcanzar un tratamiento más ventajoso en términos fiscales (abuso de derecho- fraude a la ley), y califica como semejantes los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.”⁵⁹ A los efectos que se quieren alcanzar en el ámbito del derecho tributario, el régimen que se tiene que aplicar será el mismo, independientemente de que se trate de una u otra figura.

Un aspecto importante a tener en cuenta, es la atribución de un procedimiento asaz riguroso para cumplir el control sobre los actos, hechos o negocios sujetos a desestimación. Para este fin, se instituyó un Comité Consultivo, compuesto por cuatro miembros (un consejero de Estado, un consejero de Casación, un profesor en materia jurídica y un director general de impuestos).

El inicio del procedimiento de abuso de derecho ante el Comité depende de la autorización del Inspector- Jefe. Y así, cuando se convoca, la carga de la prueba, sobre la desestimación se traslada al contribuyente, mediante la inversión de la carga de la prueba, sin embargo, en la hipótesis de que el Comité no sea llamado para dar su dictamen, esta atribución queda enteramente a cargo de la

⁵⁹ Taveira, Torres Heleno, Op. Cit., p.214.

Administración. Por lo que es loable la seguridad jurídica que el procedimiento garantiza a los contribuyentes, al limitar las facultades de la Administración.

Conviene señalar que tanto el Consejo, como el propio Poder Judicial exigen una rigurosa demostración de los hechos que se alega que son abuso de derecho, a los efectos de autorizar la desestimación y la recalificación de los actos, hechos o negocios jurídicos.

CAPITULO IV.- INICIATIVA DE UNA NORMA ANTIELUSION O ANTIFRAUDE EN MÉXICO.

4.1.- Concepto.

La cláusula general anti-fraude también conocida como cláusula general antielusiva, es uno de los mecanismos a través de los cuales las distintas jurisdicciones combaten la elusión, estas deben de ser: a) precisas en su alcance; b) someter a la Administración la carga de la prueba; y c) contemplar un procedimiento garantista.

La cláusula general es “disuasoria de la elusión, mejorando la corrección de los contribuyentes, evita la dispersión de normas antielusivas provisionales y confusas; obliga a la Administración a probar sus afirmaciones con motivaciones fundadas y no ocasionales.”⁶⁰

⁶⁰ Rosembuj, Tulio, Op. cit., p.102

Por ello, la función de las normas generales antielusión es establecer bajo qué criterios sustantivos y con arreglo a cuáles procedimientos formales, la administración tributaria distinguirá la economía de opción del fraude a la ley.

Es evidente que la cláusula general desarrolla el eje de la lucha contra la elusión conforme a principios homogéneos y ciertos, toda vez que se verifique la ausencia de finalidades extrafiscales en las operaciones realizadas. Ello no supone eliminar los otros mecanismos, como pueden ser las presunciones y las ficciones, pero evidentemente, supondría su subsidiariedad o postergación al instrumento de la cláusula general antielusión.

Por tanto las normas generales antielusivas no son “generales”, sólo porque tengan destinatarios indefinidos, sino precisamente porque son especies de normas generales y abstractas cuya materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que pueden verse afectados, para aplicar la sanción prevista en el consecuente: la desestimación y la recalificación de los negocios celebrados elusivamente.

El recurso a las llamadas cláusulas generales anti-fraude, que son especies de normas generales y abstractas creadas para autorizar la desestimación de actos o negocios celebrados por los contribuyentes, cuando presenten contenidos incompatibles con las calificaciones jurídicas exigidas por la norma tributaria, (sin que se configure como simulación), ha generado innumerables críticas, justificadas por los conflictos que se producen con relevantes principios constitucionales particularmente con los de legalidad y tipicidad.

En el caso de la norma general anti-fraude lo que se pide al aplicador del Derecho es que, “ante la utilización de una forma jurídica inapropiada, prescinda de ésta, y en su lugar haga como si el contribuyente hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de

otro modo hubiera correspondido”⁶¹. Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas, en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el Derecho tributario.

Ahora bien, el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella pero que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines. Por eso creemos que las normas anti-fraude como la española y la alemana no constituyen una autorización especial para emplear una analogía que de otro modo estaría prohibida.

Por otro lado, el establecimiento (y aplicación) de las normas anti-fraude aquí estudiadas cumplen, al menos, las siguientes funciones en el sistema tributario:

1.- Ponen de manifiesto que el fraude de ley tributaria participa de la misma naturaleza. Esta complejidad deriva de la propia estructura de las normas tributarias, que anudan consecuencias jurídicas a formas negociales, que a su vez encierran una determinada manifestación de capacidad económica que es lo que interesa al Derecho tributario;

2.- En coherencia con este carácter complejo, establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude a la ley, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar prescindiendo además de los negocios realizados en fraude.

⁶¹ Ruiz, Almendral Violeta, op. Cit. P. 23.

3.- Indican la consecuencia jurídica –por ejemplo, el pago de intereses de demora– lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria, y es que su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad de dinero ingresado en Hacienda.

4.- Constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la consecución del principio de seguridad jurídica.

Como se ha visto anteriormente, la existencia de la norma antielusión en España, en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, establece que existirá conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando individualmente o en conjunto los actos realizados por los contribuyentes sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido o bien, que de su realización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes diversos al ahorro fiscal respecto a los efectos que se obtendrían de actos usuales o propios.

Dicha cláusula antielusión tiene como finalidad principal encontrar aquellos actos mediante los cuales los contribuyentes pretenden disminuir la base tributaria o el impuesto a cargo como única finalidad, esto es, que exista fraude a la ley.

Es así que consideramos, que la inclusión de una cláusula general antielusión en nuestro sistema fiscal, debidamente contenida en la legislación, es decir, respetando los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica, ya que la misma debe de reducir la arbitrariedad y razonamientos subjetivos sobre actividades y actos cuestionados, tomando en cuenta además la existencia de un procedimiento administrativo, cuya finalidad no es precisamente determinar créditos fiscales sino decidir sobre la existencia de actos elusivos, con reglas de operación y resolución.

4.2.- Objeto.

El objeto de las normas anti-fraude son “hechos, actos o negocios, con significado o sustrato económico, de ahí que, por ejemplo, un matrimonio celebrado por motivos tributarios no podría ser objeto de esta clase de normas”⁶². En cuanto al resultado tributario de la operación, la norma antifraude se aplicará a cualquier minoración impositiva obtenida mediante esta clase de actuaciones, lo que significa que, además de aplicarse para los casos de beneficio en fraude de normas de exenciones o deducciones, también puede aplicarse a otros elementos de la deuda tributaria como pueden ser los pagos a cuenta, e incluso al procedimiento de ejecución, por ejemplo, cuando el contribuyente intente obtener una compensación en fraude.

En todas las normas anti-fraude aquí mencionadas, la consecuencia jurídica principal de la declaración de fraude es que se habilita a la Administración tributaria a ignorar las operaciones realmente realizadas, sometiendo el acto o negocio a la tributación que le hubiera correspondido en ausencia de tales actuaciones, como si se hubiera utilizado un negocio adecuado, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta. Es también un elemento común a estas normas que la corrección se circunscriba al aspecto tributario, dejando así intacto el acto realizado desde la perspectiva del resto de ramas del Derecho. A partir de aquí surgen preguntas; en primer lugar, si puede considerarse que a través de la norma anti-fraude se genera un hecho imponible ficticio, en segundo, qué otras consecuencias jurídicas debe acarrear esta declaración y, en concreto, si es posible o deseable la imposición de sanciones.

⁶² Ruiz, Almendral Violeta, op. Cit. P. 31.

Ahora bien, en cuanto la disyuntiva teórica que se ha planteado es determinar si el hecho por el que realmente se hace tributar al contribuyente es un hecho ficticio, establecido *ad hoc* a efectos tributarios, o si la ficción es meramente formal, pues los sujetos han realizado realmente el hecho imponible en todos sus elementos esenciales, salvo el de la forma jurídica empleada.

Con respecto a lo anterior, parte de la doctrina alemana, así como en ocasiones la jurisprudencia, han optado por la primera opción, afirmando que la aplicación de la norma anti-fraude genera un hecho imponible ficticio, adecuado al sustrato económico de la operación. Por otra parte, se ha mencionado que no se produciría tal ficción, siendo lo único ficticio la forma jurídica que se toma como referencia para que se tribute, pero no el hecho real, que es precisamente el que atrae la aplicación de la norma anti-elusión.

Así pues, el punto de partida o presupuesto para la aplicación de la norma anti-fraude es que se haya realizado el hecho imponible materialmente, de manera que sólo se corrige el armazón jurídico que las partes le han concedido con el objeto de obtener una ventaja tributaria en fraude de ley, de ahí que la corrección sea únicamente a efectos tributarios.

Una vez determinado el sustrato material de la operación es factible que varias formas jurídicas sean aplicables. En estos casos la jurisprudencia alemana ha “entendido que deberá exigirse el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contribuyente. En el mismo sentido se pronuncian los doctrinarios, para quienes cuando sea posible imaginar más de un negocio normal para llevar a cabo el propósito querido por las partes, se considerará la forma adecuada o normal aquella «que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente». En España no hay pronunciamientos expresos al respecto.”⁶³

⁶³ Ruiz, Almendral Violeta, op. Cit. P. 52.

Como se ha concluido el fraude a la ley tributaria es un problema común a todos los Estados de nuestro entorno, porque en última instancia es un problema del Estado impositivo. La lucha contra esta clase de prácticas no es más que una modalidad para lograr la igualdad tributaria.

Por otro lado, no se puede exigir que la norma sea casuística, que en general no se exige a ningún ámbito del Derecho, salvo que se parta de posturas superadas que caracterizan el Derecho tributario como un derecho injusto, por nuestros tribunales. En definitiva, las normas existen, y las reglas para su aplicación también. Sólo queda que sean aplicadas.

4.3.- Proyecto de reforma del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, inclusión de la cláusula general antielusiva.

El Ejecutivo Federal propuso en su iniciativa de reforma fiscal, presentada el pasado 8 de septiembre de 2013, adicionar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dos párrafos que constituirían una cláusula general antielusiva que pretendía establecer lo siguiente:

“Artículo 5º (...)

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado”.

El Ejecutivo Federal al presentar dicho proyecto, motivó la iniciativa principalmente, en la posibilidad de facultar a la autoridad mediante la cláusula general antielusión con la posibilidad de aplicar de manera estricta la ley velando porque su sentido sea cumplido y no defraudado, intentando perfeccionar dicha aplicación mediante un precepto legal que no genere incertidumbre y que obligara a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo de las normas fiscales.

De tal manera tal y como lo expuso el Ejecutivo Federal en la iniciativa, la aplicación estricta de la ley, surgió como principio protector de la certidumbre jurídica que impedía distintas formas de aplicación de la ley, (por ejemplo por analogía, mayoría de razón, costumbre, criterios generales, entre otros).

Cabe señalar que el alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales no implica atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley ni aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma, adicionándose que el sujeto competente para aplicar la norma debe identificar la hipótesis legal y su consecuencia para estar en posibilidad de aplicar el derecho al caso concreto, por lo que si no existe una hipótesis específica o no se encuentra prevista una consecuencia para la misma, no es dable hacer extensiva la aplicación de la norma a situaciones distintas.

No obstante, la evolución de la aplicación estricta no debe convertirse en un formalismo en donde si se cumple con la forma de los textos, se ignore su substancia.

De tal manera, con dicha disposición la autoridad iba a poder objetar subjetivamente operaciones, omisiones de operaciones y sus efectos fiscales cuando considerará que carecían de “razón de negocio”, lo que iba a implicar que se dejara bajo el control absoluto de la autoridad el monto que un contribuyente debería pagar por concepto de impuestos impidiéndole preverlo de antemano, es

así, que el concepto de “racionalidad de negocios” es un subjetivo que depende de las particularidades de cada empresa, por lo que en ningún caso debería ser la base para la determinación de créditos fiscales.

Por su parte, el Poder Legislativo de la Federación al aprobar la iniciativa del Ejecutivo Federal, y rechazar la inclusión de la cláusula antielusión en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, consideró que las autoridades fiscales cuentan actualmente con facultades suficientes para aplicar de manera estricta la ley sin caer en formalismos mediante los que se ignore la substancia de la misma.

En términos del dictamen, se estableció lo siguiente:

1. Cláusula Antielusión.

“La Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal destaca que el principio de aplicación estricta de la ley, previsto actualmente en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica, que no se alcanzaba debido a distintas formas de aplicar la ley, por ejemplo por analogía, por mayoría de razón, costumbre y criterios generales, entre otros.

Bajo ese contexto, la Iniciativa sujeta a estudio propone adicionar un tercer y cuarto párrafos al citado precepto para incorporar una cláusula antielusión, la cual tiene como finalidad evitar la elusión fiscal por fraude a la ley, entendida esta como el acto de tomar ventaja de las oportunidades previstas en la legislación fiscal, para lo cual, se aclara, lo único que hace la propuesta es dar el efecto fiscal que corresponde al hecho imponible real, siempre y cuando se detecten prácticas y operaciones que carezcan de una razón de negocios y, por lo tanto, las consecuencias que generen no fuesen gravadas, a pesar de que debieron serlo, es entonces que la autoridad podrá proceder a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada en fraude a la misma.

Dentro de dicha propuesta se considera que la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula antielusión, deberá establecer la obligación para la autoridad de atender tanto al aspecto formal como al material o sustantivo de las

operaciones, evitando la discrecionalidad, pues el ejercicio de dicha cláusula está sujeto a los controles de legalidad y constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los actos administrativos.”

En conclusión los diputados manifestaron que actualmente existe una cláusula antielusión sin límites ni reglas claras para los contribuyentes ni para las autoridades, pues al respecto, si bien, se ha ido limitando mediante las sentencias y tesis emitidas tanto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como por el Poder Judicial de la Federación, aún no es posible establecer que gobernados y gobernantes conozcan los alcances, límites y reglas para aplicar normas antielusión.

Por lo que, la inexistencia de una cláusula antielusiva clara dentro nuestro Sistema Fiscal podría generar, como sucede actualmente, razonamientos subjetivos generadores de inseguridad jurídica respecto a los actos que pudieran considerarse, en opinión de la autoridad fiscal, no razonables o carentes de sustento llevados a cabo por los contribuyentes, al no existir normatividad o reglamentación respecto a la forma en que debe proceder la autoridad cuando enfrente una situación de difícil definición fiscal.

Por ello es que consideramos que aun cuando hoy la autoridad cuente con algunos elementos para aplicar “de facto” la cláusula antielusión, efectivamente la legislación mexicana requiere la inclusión de una cláusula general antielusión, pero la misma debe encontrarse normada y regulada para evitar que, como ocurre ahora, la autoridad actúe de manera subjetiva y arbitraria, calificando actos simples o sofisticados, malentendiendo industrias e intentando una recaudación sin sustento legal en perjuicio de los contribuyentes.

4.4.- Propuesta de norma antielusión o antifraude en México.

Ahora bien, tal y como se señaló anteriormente, tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como el Poder Judicial de la Federación, se han pronunciado respecto al tema de la norma antielusión en nuestro sistema fiscal, resolviendo de tal manera:

La Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por Unanimidad de votos al resolver el Juicio de Nulidad 30376/07-17-06-9 del 23 de octubre de 2009, se estableció criterio que al rubro señala: *“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES. NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO”*, dicho criterio dispone que si bien conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, lo cual no significa que deba realizarse un análisis fragmentario, aislado y parcializado que dé pie al fraude a la ley o un abuso del derecho.

Por su parte, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa dictó la tesis aislada, mediante la cual explicó que la interpretación de las normas tributarias: *“Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente –especialmente por su naturaleza y contenido económico–, más allá de expresiones literales o enunciados formales.”*⁶⁴

⁶⁴ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 165006, Tesis: I.4o.A.703 A, Tomo XXXI, Marzo de 2010, p. 3001, con rubro *“INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE.”*

Asimismo el criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante el cual recomendó en relación a la interpretación de las normas tributarias: “hay que atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado.”⁶⁵

Es así que de ambas tesis se puede comentar que para evitar interpretaciones letristas o literales que resulten en una indebida aplicación de las normas tributarias, debe atenderse a la razonabilidad o sustancia de las consecuencias del acto realizado por el contribuyente, y valorarse a partir de su naturaleza y contenido económico.

De lo anterior, nuestros juzgadores han coincidido en que las normas tributarias, si bien deben aplicarse de manera estricta, su interpretación debe atender no sólo a la literalidad sino a sus consecuencias o a la relación entre su contenido y la sustancia del acto en cuestión, manteniendo en todo momento la certeza jurídica del actuar administrativo.

Por lo que, no debe confundirse el hecho de que los contribuyentes tienen la opción de realizar los actos jurídicos o comerciales en la forma que consideren más adecuada y eficiente, incluso respecto a las consecuencias fiscales, es decir, aplicar la opción económica que más le convenga y para ello, tal como lo reconoce la doctrina, los contribuyentes tienen el derecho de escoger la norma tributaria, y en caso de existir más de una opción, elegir la que más les convenga.

No obsta lo anterior, existen contribuyentes que realizan actos con la única finalidad de no pagar contribuciones o en su caso aminorar la carga fiscal, sin embargo a pesar de que se han emitido criterios por nuestros tribunales (como los

⁶⁵ Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Registro 238352, Volumen 82, Tercera Parte, p. 31, con rubro “LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE.

anteriormente mencionados) en relación a la interpretación de la norma fiscal, ha resultado deficiente el pronunciamiento de dichos criterios, pues no se ha logrado disminuir en nuestro sistema tributario que los contribuyentes no acudan a figuras aparentes, para lograr como única finalidad una ventaja fiscal, conculcando lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la constitución, en tal virtud, es que consideramos que un mecanismo para atacar la figura en mención, es la incorporación de una cláusula antielusión en nuestro marco jurídico.

Respecto de lo anterior, no existe de manera expresa en la legislación, una cláusula antielusión o antifraude, pues el proyecto de reforma al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que incluía la cláusula en mención no fue aprobado por la H. Cámara de Diputados, sin embargo se considera que dicha reforma venía deficiente en razón de lo siguiente:

Como primer punto disponía el artículo en mención que si la autoridad fiscal detectaba prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualizara el hecho imponible conforme a la legislación tributaria y carecía de *racionalidad de negocios* se determinaría el crédito fiscal, asimismo trato de definir en qué consistía el término racionalidad de negocios, considerando que era cuando una práctica u operación careciera de utilidad o beneficio económico cuantificable para el contribuyente.

En virtud de lo anterior, grave error era identificar la racionalidad de negocios con la utilidad o beneficio económico, pues la razón de negocios, se ha identificado como: “el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, y que está relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad. Desde un punto de vista estrictamente legal, está asociada con el objeto y fin de los actos que realizan las personas físicas o morales, actos que siendo lícitos,

pueden orientarse a la obtención de un lucro y al final de una utilidad, sin que exista mayor requisito para su validez en el terreno jurídico”.⁶⁶

Por ende la razón de negocios en el ámbito jurídico, se cumple cuando los actos u operaciones se realizan dentro del marco legal y son propios de la actividad del contribuyente para la obtención de ingresos. En un ámbito estricto, puede afirmarse, incluso, que no es necesaria la existencia de una razón de negocios o al menos no es vital evidenciarla y acreditarla.

Ahora bien, bajo una perspectiva de valoraciones financieras y económicas donde se pondere la sustancia y el fondo de los actos u operaciones consideramos hay otro concepto que se puede emplear en lugar de razón de negocios, que es el “legítima razón de negocios” término abordado por ejemplo en España, a través del artículo 15 (1) letra (a) de la Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, el cual dispone que una reorganización no puede utilizar los beneficios fiscales de la directiva de fusiones cuando tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. A su vez, la legislación española ha recogido dicha disposición legal en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). El texto legal precitado exige que las razones que impulsen a realizar la operación sean de índole económica y no fiscal.

La legítima razón de negocios, debe entenderse como “el acto lícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación

⁶⁶ Mani de Ita Gonzalo, La razón de negocios y su incidencia en los actos y operaciones con efectos fiscales. Una aproximación jurídica. <http://app.vlex.com/#MX/search/jurisdiction:MX/razon+de+negocios>

tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos”.⁶⁷

Es así que consideramos que es un concepto que en todo momento impone a los contribuyentes, expresar actos reales y no simulados, busca regular la actuación ética del contribuyente, esto es, la información de la empresa debe permitir fundamentar el negocio realizado, en todos sus aspectos. Dicha figura tiene como objetividad asegurar que el fundamento de una decisión ha sido adoptado en base al interés del negocio y no solo para lograr efectos impositivos.

Por tanto la legítima razón de negocios, en cuanto a la forma y al fondo, deben estar presentes desde un punto de vista tributario en las actuaciones de los contribuyentes.

La demostración de una legítima razón de negocio debe permitir fundamentar, defender o sustentar la actuación del gobernado, por lo que fundamentar su actuación, es justificar la legítima razón del negocio, lo que permitirá determinar la correcta base imponible sujeta a tributación.

Derivado de lo anterior es que se propone el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente forma:

“Artículo 5° (...)

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de legítima razón de

⁶⁷ Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos, Aplicación de los conceptos de “imagen fiel” y legítima razón de negocio” frente a decisiones estratégicas. http://www.up.edu.mx/files_uploads/16988_Bolet%C3%ADn_ECEE_21.pdf

negocios, se procederá con el inicio del procedimiento de declaración de fraude de ley, establecido en dicho Código.

Se entenderá por legítima razón de negocios, cuando el contribuyente realice prácticas u operaciones que no se efectuaron con base al interés del negocio, sino que únicamente se generaron para evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria”.

Por lo que la inclusión de una cláusula antielusión en nuestro sistema tributario, incluyendo el concepto de legítima razón de negocio, ayudaría a que se cumplan los principios constitucionales de las contribuciones y por ende el espíritu de las leyes en materia tributaria, se entiende: “comprender y alinearse con la intención del legislador... una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones fiscales cuando efectúa los pasos razonables para determinar la intención del legislador e interpretar las reglas fiscales en forma consistente con esa intención, a la luz del texto y de los antecedentes legislativos contemporáneos”.⁶⁸

Es así que a fin de lograr la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativamente, es importante atender al espíritu de las leyes, pues como señala el anterior criterio, una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones fiscales cuando efectúa los pasos razonables para determinar la intención del legislador e interpretar las reglas fiscales en forma consistente con esa intención, a la luz del texto.

Asimismo no se debe olvidar que cuenta con la facultad de elegir los actos más apropiados para la consecución de sus fines, siempre que ello vaya en consonancia con un objeto lícito y dentro de lo jurídicamente permisible, esto es, conforme al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, ya que no es posible realizar interpretaciones extensivas de las disposiciones que establecen cargas a

⁶⁸ R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 25. Enero 2010. p. 247. Aislada, Sexta Sala Regional Metropolitana. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.- NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.

los particulares, entendiéndose por estas las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Porque al tratarse de estos rubros su aplicación debe ser estricta y por tanto queda excluida la interpretación extensiva.

No obstante que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva solo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley sin aumentarlas o gravarlas.

Por lo tal motivo, al referirnos a una “cláusula anti-elusión” lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna para el contribuyente sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo.

De tal manera, la cláusula anti-elusión o antifraude, otorgaría una herramienta que ayudaría a la autoridad a perfeccionar sus facultades de comprobación, es decir, verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar si el contribuyente se encuentra en el supuesto de fraude a la ley, mediante el inicio del procedimiento administrativo de declaratoria de fraude a ley.

Cabe indicar que, la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula anti-elusión no será con carácter de norma discrecional o de un régimen de excepción, y por tanto, quedará absolutamente sujeta a los controles de legalidad y de constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los demás actos de la autoridad.

Así, cuando se alegue que una determinada practica u operación no se realizó en congruencia con la actividad del contribuyente y en cumplimiento de su objeto o fines, como marco para su validez, sino que presento un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, entonces la autoridad a través del inicio del procedimiento de declaratoria de fraude a la ley, tendría que emitir su resolución debidamente fundada y motivada, es decir,

basarse en preceptos jurídicos que le permitieran emitir un juicio de valor de esa naturaleza y motivarla, las razones por las cuales la conducta desplegada del particular encuadra en los supuestos previstos en esos preceptos, de tal suerte que no tenga duda de aplicarles la consecuencia prevista.

Así pues la resolución que determine el fraude a la ley deberá incluir lo siguiente: identificar la norma defraudada, es decir, la que hace nacer la obligación tributaria y la norma cobertura la que declara exento o no sujeto el acto o lo grava en menor medida, la cuantificación del beneficio fiscal obtenido por fraude a la ley y los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicho fraude a la ley.

Ahora bien, cabe indicar que dicho procedimiento de declaratoria de fraude a la ley no debe conculcar lo establecido en los artículos 5 y 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se violentarían los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, libertad de trabajo y libertad de actividad económica.

Si bien se ha mencionado que el artículo 31, fracción IV de la Constitución, obliga a los individuos a contribuir al gasto público de la forma equitativa y proporcional que ordenan las leyes, no menos es cierto es que para el cumplimiento de esa obligación, la propia Ley Fundamental por virtud de su artículo 5, salvaguarda el derecho de sus destinatarios a dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo pertinentes, siempre que sean lícitos y el artículo 25 de nuestra Constitución, dispone la libertad de actividad económica, con el fin de fomentar el desarrollo económico nacional.

Preceptos que a la letra establece:

“Artículo 5o.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los

derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

(...)”

*“**Artículo 25.** Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.*

(...)

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

(...)

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.”

De la interpretación armónica de los numerales constitucionales referidos se desprende que los contribuyentes están legitimados para realizar los actos o actividades que consideren necesarios para la generación de la riqueza que les permita cumplir con su deber de aportación para sufragar el gasto público, y debe contar con pleno ejercicio de libertad, con la cual se busca fomentar el crecimiento económico, siempre apegándose a la ley, además debiendo alentar y proteger la actividad económica realizada por los particulares y así proveer las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

Por lo que, si la misma Constitución nos brinda la posibilidad de ejercer abiertamente el derecho y la libertad de negociación y comercio, buscando mejorar el desarrollo económico de los individuos y de la nación, sin duda está

permitido también realizar cualquier negociación o práctica que vaya a lograr el desarrollo económico.

Ahora bien con respecto al artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mismo que establece que toda actuación del contribuyente se presume de buena fe, consideramos que no entraría en conflicto con la cláusula antielusión propuesta pues no pasa desapercibido que dicho principio establece que la correcta actuación del contribuyente es una presunción sujeta a prueba.

No obstante, es así que la adición de la cláusula “anti-elusión” en nuestro sistema fiscal, debe frenar el fraude a la ley y no frenar la libertad económica del contribuyente, es decir, limitar pero no ir en contra de la figura de economía de opción.

Por lo tanto, si tomamos en consideración que la economía de opción no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente, es por ello, que sí genera el fraude a la ley, la cláusula antielusión frenará dicha figura mas no la economía de opción, asimismo para que la autoridad determine que hubo fraude a la ley debe realizar un procedimiento de declaratoria del fraude a la ley, con las probanzas correspondientes mismo que se desarrollará más adelante.

4.5.- Del procedimiento para determinar el fraude a la ley por el fisco.

En razón de lo anterior, consideramos que al incluir una cláusula antielusión en nuestro sistema, debe establecerse un procedimiento para la declaración del fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación, el cual deberá contemplar los

lineamientos para que la autoridad se encuentre obligada al emitir declaración de fraude a la ley, misma que tendrá que quedar debidamente fundada y motivada, ya que la autoridad fiscal no podrá emitir sus actos de la forma que más le convenga.

Cabe mencionar, que países como España que han incluido a su legislación la cláusula antielusión, establecen un procedimiento para la declaratoria de fraude a la ley, caso en concreto, el artículo 159 de la Ley General Tributaria, dispone a grandes rasgos que una vez que la Administración Tributaria afirma que se dan los presupuestos establecidos en el artículo 15 de la ley en mención, lo informará al interesado, informe que deberá ofrecer en 15 días para presentar alegaciones y aportar pruebas necesarias. También deberá determinar el verdadero negocio jurídico que a juicio del órgano se ha realizado con pruebas suficientes.

En este momento 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 en los casos con efectos jurídicos relevantes o atípicos, la Comisión consultiva emitirá un informe a fin de declarar si hubo o no fraude a la ley.

Por ende, consideramos que el procedimiento llevado en España para declaración del fraude a la ley, podría servir de modelo para diseñar y adecuar un procedimiento conforme a nuestro marco normativo, ya que dicho procedimiento sin que se deje en estado de indefensión al contribuyente y cuente con seguridad jurídica.

Cabe hacer hincapié en que la seguridad jurídica alcanzada por el procedimiento: “es determinante para legitimar los actos públicos, y para racionalizar el ejercicio del poder en el Estado democrático de Derecho. Seguridad jurídica aquí entendida como forma de derecho a un derecho seguro. Y un derecho se definirá como

“seguro” cuando de él se derive la previsibilidad, porque atienda los siguientes principios:

- Certeza del derecho.
- Legalidad.
- Respeto a la jerarquía normativa.
- Publicidad, y cuando se garanticen;
- La igualdad ante la ley.
- La irretroactividad de lo no favorable.
- Interdicción de la arbitrariedad.”⁶⁹

Por lo que el establecimiento de un procedimiento para declarar el fraude a ley por parte del fisco, otorgaría al contribuyente seguridad jurídica, asimismo reduciría la posibilidad de arbitrariedad e indeterminación conceptual, por parte de la autoridad, al subordinar la decisión de desestimar y recalificar los actos o negocios en fraude a la ley, con el proceso administrativo debido, especialmente orientado a este fin, y la de reducir la discrecionalidad, tanto en lo que se refiere a la apreciación de las pruebas como a la decisión de las autoridades competentes.

Dicho lo anterior, se propone el siguiente procedimiento para la declaración del fraude a la ley por la autoridad hacendaria:

Cuando la autoridad fiscal como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes estime la existencia de fraude a la ley, lo comunicará al interesado, concediéndole un plazo de 15 días contados a partir de la fecha en la que se le da a conocer el oficio mediante el cual se le comunique la existencia de fraude a la ley, con la finalidad de que manifieste lo que a su derecho convenga y aporte o proponga las pruebas que considere oportunas.

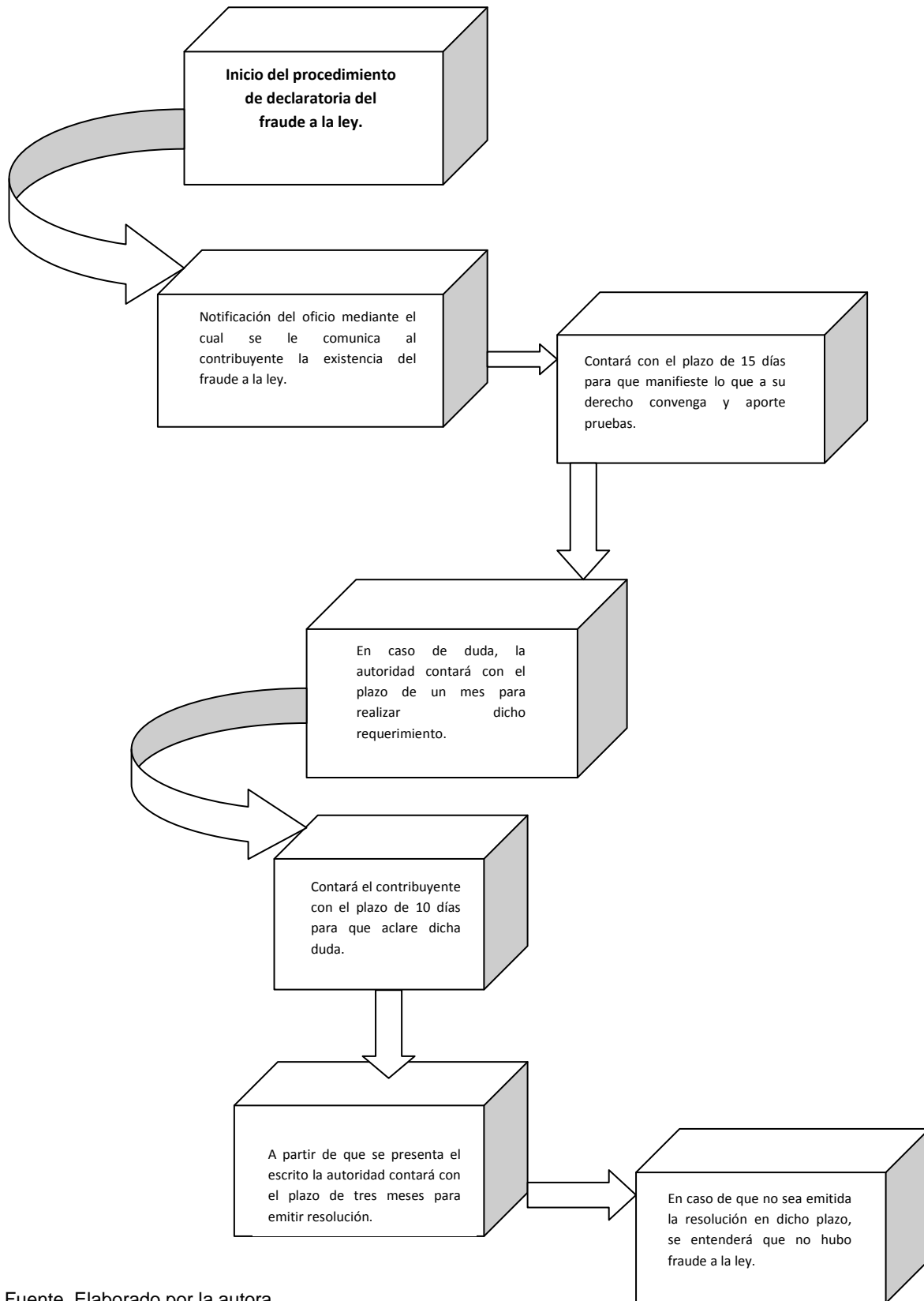
⁶⁹ Taveira Torres Heleno, op cit. p.232.

Una vez que haya recibido las alegaciones y, en su caso, se hayan practicado las pruebas, así como la posibilidad de que el interesado pudiera comparecer ante la propia Autoridad, quien tendrá la carga de la prueba.

En caso de que la autoridad tenga duda sobre el escrito y las pruebas presentadas por el contribuyente, contará con el plazo de un mes para notificar dicho requerimiento, asimismo le otorgará el plazo de diez días para que responda dicho requerimiento, a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación en mención.

A partir de presentado el escrito por el contribuyente ante la autoridad hacendaria emitirá una resolución, en el plazo de tres meses, la cual tendrá como efectos obligar al contribuyente que aplique la norma que debió de haber aplicado desde un inicio, es decir, la norma defraudada. En caso de que no se emita dicha resolución, se entenderá que no hubo fraude a la ley.

Por último, a fin de otorgar la garantía de audiencia al gobernado, contra la resolución que declare la existencia de fraude a la ley podrá interponer recurso de revocación o juicio contencioso administrativo.



Fuente. Elaborado por la autora.

CONCLUSIONES.

1.- Para conceptualizar el fraude a la ley en materia tributaria, concordamos con la postura de Javier Pérez Arraiz, esto es, coincidimos que es necesario la existencia de dos normas una llamada norma cobertura que es la que va a servir para amparar los actos, y por otro lado la norma defraudada la que se trata de eludir, cuya finalidad será obtener una ventaja fiscal, ya sea en el no pago del tributo o disminuir la carga tributaria.

2.- En el derecho alemán a fin de identificar el elemento objetivo en el fraude a la ley, y que la autoridad fiscal pueda determinar si la forma jurídica empleada no es la adecuada, surge el criterio del tercero racional, dicho término es interesante ya que hacen un comparativo, si entre otro tercero hubiera empleado la misma forma que utilizo el que la llevo a cabo, y así verifican si hay una adecuación entre la forma elegida y el fin económico alcanzado.

3.- Los efectos del fraude a la ley son conseguir el no pago de un tributo, la disminución de una carga tributaria y hasta evitar que se produzcan las consecuencias de la norma para no pagar impuestos.

4.- En razón a la protección del principio de legalidad tributaria, el contribuyente no debe hacer lo que la ley, no manda, ni estar privado de lo que ella no prohíbe. Por ello, si el contribuyente se coloca en una posición jurídica que el derecho admite para la realización de una determinada situación y de ello deriva en un ahorro tributario, tal conducta no será sancionada. Más aún, que nadie está obligado a pagar más impuestos si el ordenamiento jurídico no lo dispone de esa forma. Entonces se debe identificar la norma defraudada la que hace nacer la obligación tributaria, la norma de cobertura la que o bien declara exento o no sujeto el acto o lo grava en menor medida y entonces así se podrá frenar.

5.- El fraude a la ley se distingue de otras figuras tributarias y tiene un específico campo de acción. La diferencia es que su comportamiento no se ajusta a derecho.

6.- Entre los mecanismos utilizados contra el fraude a la ley, el legislador puede adoptar los que sigue España, por ejemplo la utilización de ficciones y presunciones, sin embargo, se considera que son susceptibles de conculcar los principios constitucionales en materia tributario, por ende así como España, Alemania y Francia han optado por una cláusula general antielusión, ya que esta no atenta contra dichos principios. Nosotros podríamos en México incorporarla al sistema.

7.- En el derecho francés, cuentan los contribuyentes con una manera de consultar antes a la autoridad Hacendaria, esto es, si van a realizar algún contrato o acto preguntan a ésta si es viable que realicen dicho acto o contrato, o en su caso si consideran que se está constituyendo fraude a la ley, mejor consultan y la autoridad dar contestación dentro el plazo de seis meses, pues sí no hace ninguna manifestación ya no podrá la autoridad posteriormente declarar fraude a la ley.

8.- La cláusula general antielusión es un mecanismo que ha servido a varios países para contrarrestar el fraude a la ley, pero se debe determinar cuál será su alcance, y obligar a la autoridad a que declare la existencia del fraude a la ley probándolo y no con simples manifestaciones o presunciones y debe existir un procedimiento claro.

9.- En México, debe establecerse una cláusula general antielusión, como medio para combatir las conductas que se materializan en fraude a la ley; lo anterior, tomando en cuenta que las conductas encaminadas a obtener un beneficio en fraude a la ley deberían encontrar desincentivos serios por parte del ordenamiento jurídico, por lo que al declararse si hay fraude a la ley se debe obligar al contribuyente aplicar la norma que debió de haber aplicado desde un inicio.

10.- Consideramos que el legislador no debe abandonar el proyecto de adición de la cláusula general antielusión en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que busca ir contra el fraude a la ley. Pero dicha cláusula, no debe vulnerar los principios constitucionales de justicia tributaria, entre ellos, el de legalidad tributaria y seguridad jurídica, y debe permitirse al contribuyente elegir la figura jurídica que mejor se ajusta a la realización de sus negocios, siempre y cuando ésta no contravenga el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni a la cláusula antielusión.

11.- Es necesario que al incluir la cláusula general antielusión o antifraude, se regule también el procedimiento para declarar que existe fraude a la ley, destacando que el procedimiento tendrá como finalidad, en caso de comprobar el fraude a la ley, deshacerlo, esto es, mediante resolución debidamente fundada y motivada, la autoridad identificará la norma defraudada y la norma cobertura, y cuantificará el beneficio fiscal obtenido por virtud del fraude, después señalará los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicho fraude, y deberá basarse en elementos ciertos en ley y condenar al contribuyente a aplicar la norma correcta.

BIBLIOGRAFÍA.

- ACOSTA Romero, Miguel. ***Teoría general del derecho administrativo***, primer curso, Decimoquinta Edición, México, Porrúa 2000.
- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, ***Derecho fiscal***, Decimocuarta edición, México, Themis, 1999, p. 248.
- CALVO Ortega, Rafael. ***Derecho tributario***, parte general, Cuarta Edición, Madrid, Civitas 2000.
- CAZORLA Prieto, Luis María. ***Derecho financiero y tributario***, Décima Edición, España, Thomson Reuters 2009.
- ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. ***Manual de derecho tributario***, México, Porrúa 2005.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, ***Principios de Derecho Tributario***, Cuarta Edición; México, Limusa 2005.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. ***Derecho financiero mexicano***, Decimoséptima edición, México, Porrúa 1992.
- DIEP Diep, Daniel. ***Planeación fiscal hoy***, México, PAC 2003.
- ESEVERRI Ernesto y MARTÍNEZ López Juan. ***Temas prácticos de derecho financiero***. Parte general, Pamplona, Aranzadi 1999.

- FALCÓN y Tella Ramón. ***Derecho fiscal internacional***, Madrid, Marcial Pons 2010.
- FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. ***Derecho fiscal***, México, McGRAW-HILL 2004.
- GARCÍA Bueno, Marco César, ***El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal***, Coord. Gabriela Ríos Granados, UNAM, México 2002.
- GONZÁLEZ Sánchez, Manuel. ***El fraude de ley en materia tributaria***, Salamanca, Plaza Universitaria 1993.
- HALLIVIS Pelayo Manuel. ***Interpretación de tratados internacionales tributarios***, México, Porrúa 2011.
- HERRERO Nieto, Bernardino. ***La simulación y el fraude***, España 1958.
- JIMÉNEZ González, Antonio. ***Lecciones de derecho tributario***, Novena Edición, México, Thomson 2004.
- KAYE J. Dionisio. ***Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo***, Tercera Edición, México, Themis 2010.
- KREBS Pérez, Guillermo, ***Planeación fiscal de la Transmisión patrimonial***, México, Gasca Sicco 2006.

- MABARAK Cerecedo, Doricela. ***Derecho fiscal aplicado. Estudio específico de los impuestos***, México, Mc Graw Hill 2008.
- MANAUTAU, Emilio. ***Facultades de comprobación fiscal***, Cuarta edición, México, Porrúa 2011.
- MARTÍN Fernández Javier y RODRIGUEZ Márquez Jesús. ***Manual de derecho financiero y tributario***, Madrid, Marcial Pons 2009.
- MARTÍN Queralt, Juan y LOZANO Serrano, Carmelo. ***Curso de derecho financiero y tributario***, Vigésima primera Edición, España, Tecnos 2010.
- MENENDEZ Moreno, Alejandro. ***Derecho financiero y tributario***, Segunda Edición, España, Lex Nova 2001.
- ORRANTIA Arellano, Fernando A. ***Las facultades del Congreso Federal en Materia fiscal***, México, Porrúa 1998.
- ORTEGA Correón, Carlos Alberto. ***Derecho fiscal***, México, Porrúa 2009.
- PALAO Taboada, Carlos, ***Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria***, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004
- PÉREZ Arraiz, Javier. ***El fraude de ley en el derecho tributario***, Valencia, Tirant Blanch 1996.
- PÉREZ de Ancha, Luis Manuel. ***Protección constitucional en las visitas domiciliarias***, Primera edición, México, Dofiscal 2010.

- PÉREZ Robles, Arturo. ***Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación***, México, Themis 2011.
- RIOS Granados, Gabriela. ***Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano***, México, Porrúa 2009.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. ***Derecho fiscal***, Segunda edición, México, Oxford 1999.
- ROSEMBUJ Tulio. ***El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario***, Madrid, Marcial Pons 1994.
- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. ***Derecho fiscal mexicano***, Tercera Edición, México, Porrúa 1999.
- SAINZ de Bujanda, Fernando, ***Lecciones de derecho financiero***, Décima Edición, Madrid, Donoso Cortés- Universidad Complutense, 1994.
- TAVEIRA Torres, Heleno. ***Derecho tributario y derecho privado autonomía privada, simulación y elusión tributaria***, Argentina, Marcial Pons 2008.
- VENEGAS Álvarez, Sonia. ***Derecho fiscal***. México, Oxford 2010.
- VENEGAS Álvarez, Sonia. ***Presunciones y ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en México***, México, UNAM 2007.

- YANOME Yesaki, Mauricio. **Compendio de derecho fiscal**, México, Porrúa 2009.
- ZAMUDIO Urbano, Rigoberto. **Sistema tributario mexicano**, México, Porrúa 2005.

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.
- Código Civil Federal vigente.
- Código Fiscal de la Federación vigente.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente.
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente.

INTERNET.

- Academia. Edu, Ruiz Almendral Violeta, “El fraude a la ley tributaria”, http://www.academia.edu/181659/El_fraude_a_la_ley_tributaria