



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

## **Tesina**

**Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre forma en  
el Derecho Fiscal Mexicano**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en:**

**Fiscal**

**Presenta: Fabiola Alejandra Castillo Bárcenas**

**Tutor: Jorge Santamaría García**

**México, D.F. a 26 de mayo de 2016.**



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.

### **Abreviaturas**

<b>CCF</b>	Código Civil Federal
<b>CFE</b>	Código Fiscal de la Federación
<b>CPEUM</b>	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
<b>IRS</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto Sobre la Renta
<b>SAT</b>	Servicio de Administración Tributaria

## Índice

Introducción	5
Objetivo general	11
Hipótesis	11
Objetivo específico	11
Planteamiento del problema	12
1. Conceptos fundamentales	15
1.1. Concepto de Derecho Fiscal	15
1.1.1. Derecho Fiscal procesal	19
1.1.2. La potestad tributaria	20
1.2. Fuentes del Derecho	22
1.2.1. Principios generales del Derecho	23
1.2.1.1. Principio de preeminencia del fondo (sustancia) sobre la forma	25
1.3. Principios Constitucionales y doctrinales en el Derecho Fiscal Mexicano	26
1.3.1. Principios constitucionales	26
1.3.1.1. Principio de legalidad	27
1.3.2. Principios doctrinales	29
1.3.2.1. Principio de justicia	30
1.3.2.2. Principio de certidumbre	31

2. Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma	33
2.1. Interpretación de los contratos	33
2.2. Interpretación de los contratos conforme al Derecho Civil Mexicano	37
3. Solución al problema planteado, aplicación del principio general del Derecho: preeminencia del fondo sobre la forma	44
3.1. Procedencia para la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en el Derecho Fiscal Mexicano, en un medio de defensa	51
4. Conclusiones	55
5. Referencias	65

## **Introducción**

El presente trabajo de investigación, demuestra la necesidad de aplicar el principio general del Derecho de preeminencia del fondo sobre la forma en el Derecho Fiscal, esencialmente al momento de resolver un medio de defensa interpuesto ante un Tribunal, principio que consiste en que cuando los elementos formales de un acto o negocio jurídico no son claros o resultan ambiguos se debe analizar el fondo para otorgar los efectos jurídicos correspondientes atendiendo a su naturaleza, a la sustancia económica, los hechos todo lo que engloba el fondo del negocio, a eso se refiere el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, observar primero el fondo del acto jurídico antes de la forma.

La aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, en el Derecho Fiscal es necesaria para otorgarle una mayor seguridad y certidumbre jurídica al contribuyente, pues en diversas ocasiones los requisitos de forma señalados en las leyes fiscales resultan ser complejos para su cumplimiento, en otras ocasiones el contribuyente omite cumplir con ellos por cuestiones ajenas a él o simple omisión.

Tal es el caso del problema planteado en el presente trabajo de investigación del cual me surge la inquietud de analizar y ahondar en el tema, el problema es respecto de un contribuyente que recibió un préstamo el cual documentó y registró en su contabilidad, luego la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación requirió información sobre un deposito no identificado, al contestar el requerimiento y exhibir las pruebas que acreditaban que

correspondían a un préstamo, cuestiono por el aviso que se debe dar al Servicio de Administración Tributaria al responder que se había omitido dar dicho aviso, la autoridad resolvió que la cantidad que corresponde al préstamo debe ser considerada como ingreso acumulable y determinó un impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, el préstamo en ningún momento modificó de forma positiva el patrimonio del contribuyente para que fuera considerado ingreso.

Es a partir del planteamiento del citado problema que surgió la necesidad de justificar la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, máxime que no es el único supuesto donde se ha visto que la autoridad le da mayor importancia a la forma que al fondo, es decir, observa más detenidamente si los actos de los contribuyentes cumplen con los requisitos de forma que el análisis del fondo de la operación aun cuando este no sea muy claro.

Para entrar al estudio y análisis sobre si es era viable la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en el campo del Derecho Fiscal, más específico en el Derecho Fiscal procesal, tuve que realizar una investigación cualitativa reuniendo material jurídico y fiscal, consistente en conceptos jurídicos, fundamentos legales y opiniones que se han emitido sobre la aplicación de este principio, para que una vez reunida dicha información iniciara mi análisis, en esta parte tuve que delimitar hacia donde quería enfocarlo, como se desprende del objetivo y la hipótesis planteada el área donde enfoque mi investigación es el campo de la defensa fiscal también conocida como litigio fiscal, esto porque al tener dos partes en conflicto – el contribuyente y el Estado- los que pueden poner fin a dicho conflicto son los juzgadores

además que estos son a los que se les ha otorgado la facultad para resolver conflictos aplicando los principios generales del Derecho y son los encargados de impartir justicia.

La aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en el ámbito fiscal en nuestro país ha sido cuestionado en diversos artículos de opinión emitidos por diversos autores, en las notas de pie de página hago referencia de algunos de los artículos que revise para el análisis sobre la aplicación del citado principio en el Derecho Fiscal de nuestro país<sup>1</sup>, en dichos artículos de opinión se aborda de forma general pero enfocado su la aplicación al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, tal y como se propuso en la iniciativa para reformar el citado artículo para el ejercicio 2006, iniciativa que fue rechazada por el Poder Legislativo.

Estos artículos tratan el tema del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, pero direccionando su aplicación en la interpretación y aplicación al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, haciendo una referencia a que dicho principio es aplicado en los países anglosajones donde prevalecen más la jurisprudencia y las costumbres por lo cual resulta mas viable aplicarlo; caso contrario sucede en México donde antes de aplicar la jurisprudencia se tiene que aplicar lo establecido en la ley, sin embargo no descartan la posibilidad de que fuera aplicado dicho principio en el Derecho Fiscal Mexicano, para dar una mayor certidumbre y seguridad jurídica al contribuyente, sin embargo, se tiene que regular formalmente la aplicación del principio y ser cuidadoso para no caer en elusiones fiscales o un mal uso de la planeación

---

<sup>1</sup> \* El principio de fondo sobre forma perjudicará la planeación fiscal,. (Comisión de Auditoría Fiscal, 2005)(Comisión de Auditoría Fiscal, 2005),

\* El principio de substancia sobre forma y la responsabilidad de los asesores fiscales, (Ramírez Martínez),

\* Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana, (Roa Jacobo),

\* La interpretación de la norma tributaria artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, (Bernal Diana)



fiscal lo cual es la parte delicada de la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma.

A diferencia de los artículos en comento este trabajo se enfoca al campo de la defensa fiscal al área del Derecho Fiscal procesal, como debe prevalecer el principio de preeminencia del fondo sobre la forma en la resolución de un juicio de nulidad, el fundamento y motivo para que los juzgadores desde un análisis imparcial al demostrarse que el fondo de un acto debe prevalecer sobre la forma de este apliquen el citado principio.

Ahora bien, para demostrar la viabilidad de aplicar el principio en el Derecho Fiscal, específicamente para resolver conflictos entre el particular y el Estado que surgen materia en contribuciones, tuve que efectuar un análisis e interpretación sistemática de las leyes fiscales en relación con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así es como identifique que el campo donde debía demostrar que hay necesidad de aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma es el Derecho Fiscal procesal ya que esta rama del Derecho Fiscal es la que regula los procedimientos en esta área del Derecho.

Para demostrar la necesidad de aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma planteo un problema práctico en el cual se desprende la necesidad de que el juzgador evalúe la naturaleza de la operación, los hechos, las pruebas y al momento de emitir una sentencia concluya que en dicho conflicto es necesario aplicar el principio que ocupa al presente trabajo para no dejar en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al contribuyente, pues a

pesar de la omisión de un requisito de forma debe prevalecer sobre dicho requisito el fondo de la operación.

Una de las áreas del Derecho donde se ejemplifica con mayor claridad la aplicación de los principios generales del Derecho es el Derecho Civil, rama del Derecho en el que observe la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en la interpretación de los contratos, es por ello que para explicar en que consiste el principio acudí al Derecho Civil y en particular a la interpretación de contratos donde una de las teorías es atender a la voluntad de las partes y no limitarse a la literalidad de las palabras ya que en ocasiones las palabras pueden confundir u otorgar un efecto legal distinto al que en realidad pretenden las partes acordar, situación que atiende al principio de preeminencia del fondos sobre la forma.

Es bajo este contexto que surgió la necesidad de llevar a cabo el análisis para demostrar la necesidad de aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma al momento en que los juzgadores emita una resolución para poner fin a un conflicto dependiendo el caso en particular y siempre y cuando se demuestre que aun cuando no se cumple con un requisito de forma el fondo es de hecho y de derecho por lo cual debe prevalecer este sobre la forma lo cual otorgará certidumbre, seguridad y justicia fiscal al contribuyente.

Reitero la investigación realizada esta enfocada al campo del Derecho Fiscal procesal, en el juicio de nulidad ya que al ser los juzgadores los encargados de impartir justicia y resolver conflictos que surjan entre el particular y el Estado, ellos deben analizar de forma correcta y justa para resolver de forma imparcial el conflicto, por lo que una vez analizado la

naturaleza, los hechos y las pruebas del acto, aun cuando se haya omitido un requisito de forma y si el efecto fiscal por dicha omisión causa una contingencia de difícil reparación al contribuyente, debería atender al principio de preeminencia del fondo sobre la forma para otorgar certidumbre, seguridad y justicia al contribuyente.

**Objetivo general:**

Demostrar con fundamentos jurídicos-fiscales, la necesidad de aplicar el principio de "preeminencia del fondo sobre la forma" en el Derecho Fiscal Mexicano, para resolver el caso en particular planteado en el presente trabajo de investigación, durante la substanciación de un medio de defensa fiscal ante Tribunales especializados en materia Fiscal.

**Hipótesis:**

El principio de "preeminencia del fondo sobre la forma" debe aplicarse en el Derecho Fiscal Mexicano, para otorgar una mayor certeza y seguridad jurídica al contribuyente al momento de que se resuelva un medio de defensa fiscal como lo es el juicio de nulidad y el juicio de amparo, siempre y cuando se demuestre que se cuenta con los elementos para acreditar que se llevó a cabo la operación y que aun cuando falte un requisito de forma con los hechos y pruebas se confirme que la operación es verídica y se realizó atendiendo a los hechos y a derecho, como en el caso en particular planteado.

**OBJETIVOS ESPECÍFICOS:**

- Explicar en que consiste el principio de preeminencia del fondo sobre la forma.
  
- Justificar la necesidad que tiene el sistema jurídico-fiscal mexicano de aplicar el principio de "preeminencia del fondo sobre la forma" para resolver un medio de defensa, otorgando con ello certeza y seguridad jurídica al contribuyente, en particular al caso planteado.

## EJEMPLO PRÁCTICO DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO

Supongamos que un contribuyente persona física con actividad empresarial, solicita un préstamo por a \$601,000.00 a diversa persona física, para llevar a cabo su actividad empresarial. Dicho préstamo quedó asentado en los registros contables del contribuyente con actividad empresarial, y documentado, (las documentales consisten en el contrato de mutuo, pagare, comprobante de transferencia bancaria, estados de cuenta bancarios de ambas partes donde se refleja la operación), documentales que se adjuntan a los registros contables para hacer prueba plena de que se llevo a cabo la operación, y que la misma corresponde a un préstamo recibido.

El contribuyente omite dar el aviso correspondiente al SAT respecto del préstamo recibido conforme lo establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2013), el cual establece “cuando una persona física reciba préstamos superiores a \$600,000.00 deberá informarlos en la declaración anual”, para que estos no sean considerados ingresos.

La contingencia se presenta cuando el SAT le inicia facultades de comprobación al contribuyente y lo cuestiona sobre la cantidad de \$601,000.00 que se encuentra registrada como un préstamo recibido, pues a pesar de que se desprende de su contabilidad que dicha cantidad corresponde a un préstamo recibido y se exhiben documentales para acreditar el origen de la operación entre las cuales se encuentra un contrato, un pagare y los estados de cuenta bancarios (registros y documentos que no son objetadas), la autoridad emite una resolución derivado de sus facultades de comprobación en la que determina que el préstamo no fue

notificado al SAT a través del aviso correspondiente, en consecuencia por dicha omisión la cantidad de \$601,000.00 deberá ser considerada como ingreso acumulable para el contribuyente como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En contra de la resolución emitida por la autoridad fiscalizadora procede un juicio contencioso administrativo, medio de defensa que debe interponer el contribuyente ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En el juicio de nulidad se argumentará que si bien es cierto no se cumplió con el requisito de forma al omitir dar aviso correspondiente del préstamo al SAT, también lo es que del estudio que se realice a la naturaleza y fondo de la operación así como a las pruebas que se exhibieron durante las facultades de comprobación de la autoridad las cuales consisten en el contrato, pagare y estados de cuenta bancarios, el juzgador podrá apreciar y corroborar que la cantidad de \$601,000.00 corresponde a un préstamo y no a un ingreso, y ante esta situación debe prevalecer el principio general del Derecho de “preeminencia del fondo sobre la forma” para otorgar seguridad y certeza jurídica al contribuyente.

El argumento anterior se encuentra fundado y motivado en el principio general del Derecho de preeminencia del fondo sobre la forma, estos principios pueden ser aplicados por el juzgador al momento de emitir una sentencia, y es por ello que el momento oportuno para invocarlos es cuando se presenta un medio de defensa ante la autoridad competente, en el presente ejemplo la aplicación del principio deberá invocarse en la demanda de nulidad, proponiendo en base de razonamientos lógicos-jurídicos, hechos y pruebas la aplicación del

citado principio, demostrando que en el caso en particular debe prevalecer el fondo sobre la forma, es decir la naturaleza de la operación sobre un requisito de forma, así la resolución que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal otorgará seguridad y certeza jurídica al contribuyente.

## Conceptos Fundamentales

### Concepto de Derecho Fiscal

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación es necesario conocer y tener una definición de Derecho Fiscal, ya que esta es la rama de la Ciencia del Derecho que se encarga de regular las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco, así como las contribuciones que causan los primeros, y es dentro de esta rama de la Ciencia Jurídica donde busco demostrar que es necesario y justificado la aplicación de los principios generales del Derecho, en específico el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, es por ello que a continuación cito las siguientes definiciones del concepto de Derecho Fiscal.

Esta disciplina ha sido definida por de la Garza (2006):

Como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación. (pág. 26)



Por su parte Rodríguez (2011) define el Derecho Fiscal como:

El sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes (pág. 13).

Asimismo Rodríguez (2011), aclara que:

La definición anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarios para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico (pág. 13).

Ambos autores definen el Derecho Fiscal como el conjunto de normas jurídicas que regula las relaciones entre el Estado y los particulares, respecto a las contribuciones que debe recaudar el Estado para el gasto público.

Además señala Rodríguez (2011) que la doctrina del Derecho Fiscal no se ha limitado al estudio de las diversas figuras jurídicas sino que también a las instituciones jurídicas complementarias para la efectividad de dichas figuras tributarias:

Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así por que nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo la correcta caracterización del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas (pág. 13).

La definición y alcance que le da Rodríguez Lobato Raúl al Derecho Fiscal, a mi criterio es la más completa, ya que no se debe limitar el campo del Derecho Fiscal a la regulación de las contribuciones, y las relaciones del Estado con los particulares, sino que además de dicha

regulación, también deben quedar comprendidas las instituciones jurídicas las cuales son necesarias para darle efectividad a las contribuciones.

Así pues, y derivado del estudio de los dos conceptos de Derecho Fiscal que anteceden concluyó que Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan las contribuciones que percibe el Estado Federal y Local para sufragar el gasto público, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, en esta parte es donde ubicamos una de las ramas del Derecho Fiscal que es el Derecho Fiscal Formal o Procesal, el cual se encarga de dirimir los conflictos que surjan entre el Estado y los particulares, dentro de esta ramificación es donde se verá reflejado la aplicación de los principios generales del Derecho ya que es el Derecho Procesal donde los impartidores de justicia aplican los principios generales del Derecho.

Así en este primer subcapítulo queda identificado el concepto y campo que reviste al Derecho Fiscal el cual a su vez tiene ramificaciones, una de ellas y dentro de la cual se centra el tema de investigación del presente trabajo es el Derecho Fiscal Formal o Procesal, justo en este ámbito del Derecho Fiscal es donde debe ser aplicado el principio general del Derecho que señala que el fondo debe prevalecer sobre la forma.

### **Derecho Fiscal procesal.**

El Derecho Fiscal para su estudio se ha dividido en diversas ramas la división que realizó Narciso Sánchez Gómez en su obra Derecho Fiscal Mexicano me resulta una de las más completas, para este autor el Derecho Fiscal se divide en:

- Derecho Fiscal o Tributario Sustantivo.
- Derecho Fiscal Formal o Administrativo.
- Derecho Constitucional Fiscal.
- Derecho Fiscal Procesal.
- Derecho Fiscal Sancionador.
- Derecho Fiscal Internacional.
- Derecho Aduanero.

De las ramas del Derecho Fiscal enlistadas, en este trabajo la que hay que identificar y definir es Derecho Fiscal Procesal ya que en esta rama es donde se ubican los procedimientos para resolver controversias.

Sánchez (2011) conceptualiza el Derecho Fiscal Procesal de la siguiente forma:

IV. El Derecho Fiscal Procesal. Está representado por la serie de normas jurídicas que regulan los procedimientos oficioso y

contencioso en materia fiscal y que prácticamente permiten resolver las controversias que se suscitan entre los contribuyentes y el fisco por actos ilegales de este último y que afectan la esfera jurídica de los primeros o del propio fisco. (pág. 44)

Del concepto de Sánchez sobre lo que se debe comprender el Derecho Fiscal y al ser esta rama del Derecho Fiscal la que regula los procedimientos para resolver los conflictos en materia tributaria que surjan entre particulares y el Estado es donde podemos encontrar las normas que regulan los procesos de fiscalización de las autoridades administrativas así como las normas que regulan los medios de defensa como el recurso de revocación, el juicio de nulidad, y así el Derecho Fiscal procesal es la rama del Derecho Fiscal donde se ubica el presente trabajo de investigación.

### **La potestad tributaria.**

La potestad tributaria del Estado “Es la atribución legal que confiere la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al poder legislativo para establecer las contribuciones necesarias que se requiere para cubrir el gasto público” (Sánchez, 2011, pág. 100).

En su obra Rodríguez, (2011) señala que la potestad tributaria no es limitativa del Poder Legislativo, si no de forma directa o indirecta interviene los tres Poderes de la Unión:

El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia al principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo (pág. 6 y 8).

Coincido con Rodríguez, la potestad tributaria no se puede limitar a un solo poder, ya que si bien es cierto el Poder Legislativo es quien crea las leyes que establecen las contribuciones y la regulación de las mismas, la potestad tributaria no se limita únicamente a quien las crea, sino también a quien las aplica que es el Poder Ejecutivo y quien dirime los conflictos que surgen a partir de la aplicación de las leyes que establecen las contribuciones y este es el Poder Judicial, así las cosas la potestad tributaria se le otorga a los tres Poderes de la Unión.

Bajo esa tesitura y conceptualización de la potestad tributaria, y al concluir que la misma abarca el Poder Judicial el cual se encarga de dirimir las controversias que surgen entre el Estado y los particulares, es justo en este campo de la potestad tributaria donde debe ser aplicado el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, ante una disputa que surja en el Estado y un particular.

### **Fuentes del Derecho Fiscal**

Existen tres tipos de fuentes del Derecho: formales, reales e históricas. Las formales son los procedimientos establecidos por una determinada sociedad para crear su propio derecho podemos ejemplificarlo con el derecho anglosajón el cual se va creando con base a la jurisprudencia o resoluciones judiciales. Las fuentes reales son las que distinguen a cada sociedad que se reflejan en sus propias normas jurídicas, un ejemplo puede ser cuando México celebra un tratado internacional con diverso país, y aun cuando este no se apruebe por el Poder Legislativo (el cual se encarga de aprobar todos los tratados internacionales) por haber sido firmado por el presidente de México, este ya causa efectos en un determinado tiempo y espacio. Finalmente se encuentran las fuentes históricas las cuales están constituidas por el derecho que evoluciona en toda sociedad, este tipo de fuentes la encontramos en la historia del Derecho.

En el presente trabajo de investigación, solo abordare las fuentes formales del Derecho Fiscal y en específico los Principios Generales del Derecho, los cuales son el objetivo principal del presente trabajo, teniendo presente como fuentes formales los procedimientos de

creación de la ley, así como los de su aplicación, y en ocasiones hasta los que sirven para dirimir un conflicto.

Así, encontramos como fuentes formales del Derecho Fiscal:

- La ley
- El decreto-ley y decreto-delegado
- El reglamento
- Las Circulares
- La jurisprudencia
- La doctrina
- La costumbre
- Los tratados internacionales
- Los principios generales del Derecho

Bajo ese orden de ideas, como lo señale al principio del presente subcapítulo, únicamente abordaré los principios generales del Derecho.

### **Principios generales del Derecho.**

Para definir lo que son los principios generales del Derecho cito el concepto de Pérez (2011):



En la primera de las interpretaciones – la de los principios del derecho romano – se afirma que estos principios, como lo mencionamos, son aquellos que inspiran en gran medida la legislación positiva. Para la segunda interpretación- la de los principios de derecho como interpretaciones fundamentales, ideas fuertemente influidas por el iusnaturalismo- se trata, en cambio, de verdades jurídicas universales, de principios filosóficos que expresan el elemento constante y permanente del derecho, el fundamento de toda legislación positiva. Estas corrientes de alguna manera coinciden en que los principios generales del derecho constituyen el fundamento del orden jurídico, pues en ellos se inspira el legislador para crear dicho orden (pág. 345).

Bajo ese concepto de en que consisten los principios generales del derecho, en lo particular concluyó que los principios generales del Derecho son ideas fundamentales que operan como fuente formal del Derecho para dirimir conflictos judiciales a falta de norma expresa, esencialmente para resolver un conflicto de carácter jurídico.

El fundamento constitucional para la aplicación de los principios generales del derecho lo encontramos en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), el cual a la letra reza:

**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

...

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y *a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho* [cursivas añadidas].

***Principio de preeminencia del fondo (sustancia) sobre forma.***

Este principio se refiere esencialmente a que ante una situación de derecho, si se comprueba el fondo, es decir que los hechos si se llevaron a cabo aun cuando a los mismos no cumplen con requisitos de forma, se deberá atender al fondo -también llamada sustancia- del acto jurídico.

Ahora bien, en Derecho Fiscal el principio de preeminencia del fondo sobre la forma se puede relacionar con el postulado básico de la NIF A-2 denominado sustancia económica, el cual refiere a que la sustancia económica debe prevalecer, de acuerdo con su realidad económica y no en atención a su forma jurídica cuando una y otra no coincidan.

Así pues, cuando de una operación o acto jurídico no reúne todos los requisitos de forma para otorgarle el adecuado reconocimiento y legalidad pero de los hechos que dieron origen al acto jurídico se pueden determinar la sustancia económica de la operación o acto, bajo

estas circunstancias en un conflicto jurisdiccional entre el Estado y el particular es que debiera aplicarse para su resolución el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, administrando con el postulado básico de la NIF A-2 que sostiene que la sustancia económica debe prevalecer sobre la forma jurídica.

## **Principios constitucionales y doctrinales en el Derecho Fiscal**

### **Principios constitucionales.**

Los principios constitucionales son los que provienen de nuestra CPEUM,

Sánchez (2011) comenta que dichos principios son:

... derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tiene los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma Carta Magna, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados (pág. 149).

Bajo ese orden de ideas, tenemos que de la CPEUM en su artículo 31 fracción IV se desprenden 3 principios constitucionales: principio de equidad, principio de proporcionalidad, principio de legalidad.

Para el presente trabajo únicamente me ocupare del principio de legalidad.

### ***Principio de legalidad.***

El principio de legalidad lo encontramos previsto en tres de los artículos de la CPEUM: el primer artículo es el 14 constitucional, el cual 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 en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, el segundo es el artículo 16 constitucional el cual establece que todo acto de autoridad deberá encontrarse fundado y motivado entendiéndose como fundado que debe especificarse en que normas jurídicas se ubica el hecho generador y como motivado que los hechos se ubiquen dentro de las hipótesis jurídicas previstas en las leyes fiscales, finalmente el último de los artículos y mas intrínsecamente relacionado con las contribuciones y la obligación tributaria es el artículo 31 fracción IV de la CPEUM (1917), el cual a la letra reza:

**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.

De dicho artículo se desprende que todas las obligaciones tributarias, destinadas a cubrir el gasto público de la Federación, Estatal y Municipal deben estar contenidas en la ley.

Así las cosas, debemos entender que principio de legalidad, establece que toda obligación tributaria, debe estar contenida en una ley así como el procedimiento para dirimir una controversia de carácter fiscal, que los actos de las autoridades deben estar debidamente fundados y motivados, ya que las autoridades únicamente pueden hacer lo que la ley les permite –principio de legalidad-, derivado de este principio se desprenden dos principios doctrinales esenciales en materia contributiva (i) principio de certidumbre jurídica y (ii) principio de justicia jurídica, principios que se encuentran relacionados con el presente trabajo ya que para que un acto administrativo otorgue certeza jurídica al particular deberá cumplir con los citados principios.

Por lo tanto, si un acto administrativo no cumple con el principio de legalidad este se considerara ilegal, asimismo si dicho acto no otorga certidumbre y justicia jurídica estaría dejando en estado de indefensión al contribuyente, lo cual daría origen a un conflicto entre el Estado y el particular, que se tendría que resolver ante un órgano jurisdiccional competente.

### **Principios doctrinales.**

En su obra Derecho Fiscal Mexicano Sánchez (2011), define los principios doctrinales como:

Dichos principios representan el hilo conductor de la obligación tributaria a fin de evitar abusos, arbitrariedades o desigualdades por parte del Estado y en perjuicio de los contribuyentes, toda vez que en el pasado se fincaron tributos en una forma despótica e inhumana en donde se notaba más el predominio caprichoso y abusivo de los monarcas, que un espíritu de solidaridad para los altos fines del Estado que fuera más a tono con las aspiraciones del pueblo (pág. 187).

En esas condiciones, se han ideado una serie de máximas fundamentales sobre lo que debe entenderse por justicia tributaria, que en su esencia son los conductos rectores de todo el sistema jurídico en la materia, para que de esta forma las normas substantivas que se refieren a los elementos de la obligación tributaria sean correctamente adecuadas a las aspiraciones, demandas y anhelos de justicia de todos los pueblos, desterrando como consecuencia lógica con esas ideas la arbitrariedad, el

despotismo y el abuso en perjuicio de la economía pública (pág. 188).

Bajo ese orden de ideas, se debe entender que lo que persiguen los principios doctrinales en materia tributaria es que sea aplicada la justicia tributaria a todos lo que se encuentran en un hecho generador que de origen a una obligación tributaria.

***Principio de justicia.***

Este principio esta relacionado con el principio constitucional de proporcionalidad previsto en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM en la parte relativa que señala que los mexicanos están obligados a contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Bajo esa tesitura, partimos que para que el principio de justicia se vea reflejado el contribuyente deberá contribuir al gasto público, -es decir pagar sus impuestos- en proporción a sus ingresos y gastos, de igual forma el principio de justicia lo veremos reflejado al tratar a los iguales de igual forma y a los desiguales de forma desigual bajo este último concepto podemos ubicar de alguna forma el principio constitucional de equidad, así pues para que se aplique el principio de justicia tributaria deberá a su vez cumplir con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria.

***Principio de certidumbre.***

Este principio sostiene que cada contribución que se le entrega al fisco debe ser cierta y determinada, es decir debe encontrarse fundada y motivada lo cual otorga una certeza y seguridad al contribuyente de que el cumplimiento de la obligación tributaria es cierta y correcta.

Asimismo este principio se ve reflejado cuando una autoridad determina el pago de una contribución al Fisco, toda vez que si dicha determinación se encuentra ajustada derecho debidamente fundada y motivada se cumple con el principio de certeza, sin embargo si dicha determinación de pago se emite de forma arbitraria de ninguna forma otorgará certidumbre de que la forma de actuar de la autoridad es correcta, a esto se refiere el principio de certidumbre jurídica.

Para reforzar lo comentado, cito a Sánchez (2011), en lo que refiere al principio que nos ocupa en este apartado:

Por esa razón, todo impuesto, derecho o contribución especial al definirse en una norma jurídica, ésta debe darle claridad, precisión, generalidad, obligatoriedad e impersonalidad, para que esté revestido de legalidad, cuidando desterrar los abusos, el desvío de poder y la corrupción entre los recaudadores de las contribuciones (pág. 192).



Por lo tanto, el principio de certidumbre consiste en que todas las contribuciones así como todo acto de autoridad deber estar debidamente fundados y motivados y ser emitidos de forma no arbitraria para que se cumpla con el principio de certidumbre.

## **Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre forma**

### **Interpretación de los contratos**

En este apartado pretendo dar una explicación más amplia al principio de preeminencia del fondo sobre la forma, que la que se realizó en el primer capítulo, para ello acudí a un área del Derecho público, el Derecho Civil, en específico en la interpretación de los contratos, donde como se observa en algunas ocasiones es necesario atender primero a la voluntad de las partes que a la literalidad de las palabras o bien a la forma del contrato para poder dar el efecto legal correcto a lo pactado en el mismo, bajo esa tesitura se observa la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, y así como es aplicado en el ámbito del Derecho Civil busco demostrar que es necesario que dicho principio sea aplicado en el Derecho Fiscal, en específico para resolver cuestiones de controversias entre los contribuyentes y el fisco.

Es por lo anterior que para entender el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, lo explicaré desde el ámbito del Derecho Civil, que es una de las ramas del Derecho donde más se observa la aplicación de los principios generales del Derecho, y en la interpretación de los contratos se percibe de forma más clara la aplicación del principio que ocupa al presente trabajo de investigación, por lo que sin más pautas entrare a un breve estudio sobre la interpretación de los contratos.

En su obra Teoría General de los Contratos Galindo (1996), señala que se debe entender por interpretación:

...“interpretación” significa indagar el significado de una expresión artística o intelectual o simplemente de un comportamiento humano. Es captar el sentido de una obra, de una palabra, de un signo (pág. 203).

Así, la interpretación se debe entender como investigar, averiguar el significado de una palabra, obra, signo, comportamiento humano, etcétera.

Como señala Galindo (1996), “el contrato, que es un negocio jurídico, también exige ser interpretado para su debido cumplimiento, para conocer los efectos que debe producir” (pág. 204), es por ello que nace la necesidad de interpretar un contrato, ya que a veces lo escrito en el contrato no siempre es lo que pactan las partes, o bien se le puede nombrar de una forma o darle una forma a un determinado contrato y en realidad la operación que ampara corresponde a otra de diversa índole, como ejemplo las partes pueden celebrar un contrato de arrendamiento pero al estudiar el contrato en realidad lo pactado por las partes corresponde a una compraventa, por ello la necesidad de conocer las técnicas para interpretar un contrato y no limitarse a la literalidad del mismo.

Asimismo señala Galindo (2011) que “La labor de interpretación tiende a establecer con la mayor claridad, lo que han convenido entre sí las partes, para concluir los efectos del contrato” (pág. 2014)

Como señala Galindo Grafías, para determinar con exactitud los efectos legales de un contrato es de suma importancia interpretar de forma adecuada el contrato, es decir desentrañar de forma adecuada y exhaustiva la voluntad de las partes para que el efecto que se otorgue al contrato sea el correcto, y de ahí la importancia de realizar una buena interpretación del contrato, y la importancia de atender a la voluntad de las partes y no únicamente a la literalidad del mismo.

Para interpretar un contrato, una primera etapa sería atender a la literalidad de las palabras, es decir limitarse a lo que está plasmado en el contrato, sin embargo lo que plasman en un contrato las partes no siempre demuestra sus intenciones, por lo que en una segunda etapa para llevar a cabo una buena interpretación del contrato se debe atender a la voluntad de las partes, es decir a la intención que tiene las partes para llevar a cabo un negocio por lo cual firman un contrato, en esta segunda etapa se observa como el fondo puede prevalecer sobre la forma, pues independientemente de lo que digan las palabras plasmadas en el, se deberá atender a la voluntad de las partes para dar el efecto legal correcto.

En ese orden de ideas, en el presente trabajo me abocare a dos de las principales teorías de interpretación de contratos la teoría de la declaración y la teoría de la voluntad interna, en donde la primera refiere a interpretar los contratos de forma literal, en tanto que la segunda

señala que se debe atender a la voluntad, a la intención de las partes, Galindo (1996) en su obra la Teoría General de los Contratos las define de la siguiente forma:

Conforme a la teoría de la declaración, el consentimiento de las partes contratantes se ha formado a partir de lo declarado por ellas (oferta y aceptación) al celebrar el contrato, la voluntad interna no tiene trascendencia desde el punto de vista estrictamente jurídico mientras no ha sido expresada o manifestada a través de las declaraciones de los contratantes (pág. 207).

Esta teoría de la declaración se limita a interpretar el contrato conforme a la literalidad de las partes, es decir solo se deberá atender a lo señalado en el contrato, a lo que dicen las palabras plasmadas en el contrato, y conforme a dichas declaraciones se deberá dar el efecto legal correspondiente.

Ahora cuando de la lectura al contrato se observa que los contratantes dieron a las palabras empleadas un sentido diferente al de su literalidad, es decir que lo plasmado en las cláusulas del contrato tiene un sentido diverso, que la intención de las partes es diverso a la literalidad de las palabras o forma del contrato es cuando se deberá aplicar la teoría de la voluntad interna, la cual se define de la siguiente forma (Galindo, 1996, pág. 209):

De acuerdo con los principios sustentados por la teoría de la voluntad interna el objeto que persigue la labor de investigación no

es conocer el significado de las palabras que contiene la cláusula, sino la voluntad o intención común de las partes; cómo se ha formado en el proceso volitivo de cada una de ellas. Es decir, los puntos de coincidencia de la voluntad de cada uno de los contratantes para consentir en obligarse.

Entonces la teoría de la voluntad declarada es la que pretende desentrañar el sentido de las palabras y pretende se atienda únicamente a la literalidad, al significado de las palabras, en tanto que la teoría de la voluntad interna busca interpretar la intención, la voluntad de las partes busca demostrar que es en verdad a lo que se comprometieron éstas y será aplicada cuando del análisis de un contrato se percate que las partes le pretenden dar un sentido diverso a las palabras, o la forma en como se comprometen las partes es diverso a la verdadera intención de ellas, y para evitar una confusión al momento de darle el efecto legal correspondiente al contrato se deberá estar a la intención y voluntad de las partes, lo que se puede interpretar como el fondo del contrato.

### **Interpretación de los contratos conforme al Derecho Civil Mexicano**

El Código Civil Federal (1928) (prevé en su artículo 1851, la forma en que deberá interpretarse un contrato, previendo las dos teorías a las que hice referencia en el subcapítulo anterior, pues por una parte señala que deberá atenderse a lo manifestado en el contrato pero en el caso de que no sean claros los términos que acuerdan las partes se tendrá que atender a la intención de la voluntad de las partes:

Artículo 1851.- si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá sobre aquellas.

Así pues, en el caso de que la intención de las partes no sea clara prevalecerá la intención, lo que podemos interpretar como que el fondo prevalecerá sobre la forma ya que al no ser claras las cláusulas del contrato, al existir ambigüedad en los términos debe atenderse a la intención de las partes, es decir al fondo del contrato, lo que pretenden en realidad acordar las partes.

Los artículos que preceden al 1851 del CCF, establecen las reglas que deben observarse para la interpretación de los contratos:

El artículo 1852 del CCF (1928), establece que no debe entenderse cosas diferentes aquellas de las que las partes pretenden contratar:

Artículo 1852.- Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberá entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieran contratar.

El 1853 del CCF (1928), refiere a la conservación del contrato, en el cual afirma que los actos deben interpretarse en sentido idóneo para su eficacia:

Artículo 1853.- Si alguna cláusula de los contratos admitiere diversos sentidos deberá atenderse en el más adecuado para que produzca efecto.

El artículo 1854 del CCF (1928), señala que las cláusulas de los contratos, en el caso de que no sean claras deberán interpretarse en su conjunto, esto con el fin de darle congruencia y sentido al contrato, así pues encontramos que en caso de obscuridad en el contrato se debe estar a la intención de las partes y a la esencia del contrato, lo que se traduce en el fondo del contrato:

Artículo 1854.- las cláusulas de los contratos deben interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas.

Por lo tanto, como señala el CCF vigente a falta de claridad en los términos del contrato, se estará a la intención de las partes, es decir el fondo debe prevalecer sobre la forma, la intención de las partes deberá prevalecer sobre la literalidad de las palabras.



Como se desprende de lo expuesto la interpretación de un contrato no siempre tiene que ser a la literalidad de las palabras, si no que en ocasiones cuando los términos no son muy claros se debe atender a la intención de las partes es decir al fondo, a la esencia del contrato para darle el efecto legal correspondiente.

Para la interpretación de un contrato también se puede acudir a los hechos que se realizaron con anterioridad y posterior a su celebración, a los hechos que se ejecutaron para dar cumplimiento a la voluntad de las partes que se desprende del mismo, así en un estudio armónico de los hechos y lo plasmado en el contrato, la interpretación será la más correcta para darle certeza jurídica a los efectos legales.

Además de la voluntad de las partes, para tener certeza de la naturaleza de un contrato se tiene que atender a los hechos que lo generaron bajo este orden de ideas si la interpretación del contrato se realiza conforme a la teoría de la interpretación de la voluntad de las partes en relación con los hechos que se suscitaron a su alrededor se entiende que se analizó primeramente el fondo antes de la forma, ya que no siempre la interpretación de forma literal es la que dará mayor certeza jurídica, en ocasiones las palabras no transmiten de forma correcta la voluntad de las partes o en algunos casos las partes pretenden dar un sentido diferente a las palabras para otorgar un giro diferente al negocio jurídico que se desprende del contrato, de aquí la importancia de realizar una adecuada interpretación con el objeto de darle la mayor certeza y seguridad jurídica al acuerdo de voluntades.

De lo expuesto en el presente subcapítulo he de concluir que la adecuada interpretación de un contrato es de suma importancia para darle el efecto legal correspondiente al negocio jurídico que se documenta en el. En ocasiones no se puede limitar la interpretación del contrato a la literalidad de las palabras si no que hay que acudir a una interpretación más profunda como lo es comprender la voluntad de las partes –teoría de la voluntad interna- y en diversas ocasiones esta interpretación no se tiene que hacer de forma aislada si no también analizar los hechos anteriores y posteriores a la celebración del contrato para poder comprender cual es la verdadera intención de las partes al celebrar éste y darle el efecto legal correspondiente, en otras palabras se debe atender al fondo del negocio jurídico y no a la forma con el objeto de darle una certeza y seguridad jurídica de los efectos legales al contrato, este es un ejemplo donde el fondo debe prevalecer sobre la forma.

Esta situación donde el fondo prevalece sobre la forma se debe migrar al campo del Derecho Fiscal, el cual esta íntimamente relacionado con los contratos, ya que en ocasiones no hay que limitarse atender a la forma de las operaciones que dan origen a un obligación tributaria hay que observar también el fondo, analizar la verdadera naturaleza de la operación, en ese sentido la autoridad no debe limitarse a revisar si la operación cumple o no con los requisitos de forma también debe observar el fondo la esencia de la operación para darle el efecto legal correspondiente y no dejar al contribuyente en estado de indefensión e inseguridad jurídica; ya que puede que hubiera omitido cumplir con un requisito de forma, sin embargo la naturaleza de la operación es clara.

Bajo el supuesto anterior consideró que es válido que el fondo prevalezca sobre la forma lo cual le otorgaría certeza y seguridad jurídica al contribuyente que son dos de los principios que debe observar la autoridad fiscal al momento de determinar si una operación se le dio el efecto fiscal correspondiente.

La interpretación de los contratos esta ligada al Derecho Fiscal porque para otorgar certeza y seguridad jurídica en cualquier negocio en ocasiones se debe atender al fondo antes que a la forma, asimismo para otorgar certeza y seguridad jurídica en las operaciones que un contribuyente realiza día con día es necesario se encuentren documentadas y la mayor parte de estas documentales son contratos, y por ello la importancia de que al contrato se le de una adecuada interpretación y esta interpretación se debe relacionar con los hechos que la originan o los que se ejecutan para dar cumplimiento a lo que se estipulado por las partes en el contrato lo cual da nacimiento a una obligación tributaria. Bajo ese contexto la necesidad de que el fondo prevalezca sobre la forma para que el tratamiento que se le de a dicha obligación fiscal sea el adecuado y el efecto legal que se le otorgue sea el justo, sin que por el simple hecho de no cumplir con un requisito de forma se cause un perjuicio al contribuyente.

De esa forma se observa la trascendencia que tiene el Derecho Civil en el Derecho Fiscal y como de forma directa o indirecta existe una integración para dar el adecuado efecto legal a las operaciones que dan origen a una obligación tributaria, y la necesidad de atender al fondo del negocio jurídico antes de la forma, en Derecho Fiscal esta situación se observa cuando no se cumple con el requisito de forma sin embargo los hechos que dan origen a la operación son claros y conforme a derecho, en consecuencia para dar el efecto fiscal correspondiente debe

prevalecer el fondo sobre la forma, la sustancia económica sobre la situación jurídica, otorgando certeza y seguridad jurídica al contribuyente, aplicando el principio general del derecho que refiere a la preeminencia del fondo sobre la forma.

**Solución al problema planteado, aplicación del principio general del Derecho:  
preeminencia del fondo sobre la forma**

El objetivo del presente trabajo es la investigación y análisis del principio de preeminencia del fondo sobre la forma para demostrar la vialidad de su aplicación en el ámbito del Derecho Fiscal en específico en un medio de defensa, esta inquietud partió del planteamiento de una contingencia donde:

Un contribuyente persona física con actividad empresarial recibe un préstamo de diversa persona física, el préstamo lo documentan a través de un contrato de mutuo y un pagaré, el contribuyente recibe el préstamo y en la fecha acordada se regresa la misma cantidad a su prestatario, sin embargo el primero fue omiso en dar el respectivo aviso al SAT conforme lo establece la LISR para que no fuera considerado como ingreso acumulable.

Con fecha posterior de que se realizó el pago del préstamo en comento, la autoridad fiscal inició facultades de comprobación al contribuyente que recibió el préstamo, de la revisión a sus estados de cuenta bancario señalaron que había un deposito no identificado por lo cual se requirió al contribuyente su aclaración.

Así las cosas, el contribuyente presentó como pruebas: el contrato de mutuo que firmó con su prestatario, el pagare, estados de cuenta bancarios donde se desprende cuando recibió el préstamo y cuando lo devolvió, para aclarar que el deposito no identificado

correspondía a un préstamo, sin embargo para la autoridad fiscalizadora no fueron suficientes y determinó derivado de sus facultades de comprobación que dicha cantidad correspondía a un ingreso acumulable fundando y motivando su actuar en que aun cuando se ofrecieron diversas pruebas que demostraron que el deposito no identificado correspondía a un préstamo el contribuyente fue omiso en dar el aviso correspondiente al SAT conforme a la LISR lo señala, dejando al contribuyente en total estado de indefensión e inseguridad jurídica, ya que si bien es cierto olvido un requisito de forma la operación sí se llevó a cabo y se acreditó su origen y naturaleza tan es así que aun cuando la autoridad lo reconoció resolvió que no procedía reconocer el préstamo ya que se omitió dar el aviso correspondiente, en este problema en particular hay que observar que el fondo debe prevalecer sobre la forma, para evitar una contingencia al contribuyente.

Bajo ese contexto, es que debería prevalecer el fondo sobre la forma, es decir atender a los hechos que dieron origen a la operación y los hechos que se ejecutaron con posterioridad a la operación para identificar la naturaleza de la misma, en el problema en particular la autoridad debería valorar que si bien no se cumplió con un requisito de forma, la operación como tal cumple con el resto de los requisitos, es decir se encuentra debidamente documentada en un contrato de mutuo y en los asientos contables, ya que al considerar el préstamo como un ingreso por no dar el aviso correspondiente deja en esta de inseguridad e incertidumbre jurídica al obligarlo a realizar el pago del ISR respecto de un préstamo que no debe ser considerado como ingreso.

Considerar el préstamo que recibió el contribuyente como ingreso resulta improcedente, toda vez que, ingreso es todo incremento en el patrimonio del contribuyente, pero un préstamo no incrementa el patrimonio pues en una fecha acordada tendrá que devolver el préstamo, por lo tanto el incremento del patrimonio no se actualiza, en consecuencia resulta incongruente que la autoridad lo pretenda considerar ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, *contrario sensu*, si antes de observar si cumple o no con los requisitos de forma se atendiera al fondo de la operación a todas luces se observaría que la naturaleza de esta es un préstamo por lo cual no resulta congruente considerarlo como un ingreso.

Lo anterior atiende a dos conceptos fundamentales que son el fundamento y motivo, que deben constar en todo acto de autoridad conforme lo establecido en el artículo 38 del CFF-, el cual señala en su fracción IV que los actos administrativos deberán: “IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate”, entendiéndose como fundamentación expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y por motivación las circunstancias especiales, razones particulares que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, lo cual ha quedado sustentado por la tesis de jurisprudencia “Fundamentación y Motivación” visible a fojas 175, Tomo VI, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Luego entonces, para que un acto de autoridad sea legal y cumpla con lo establecido en la ley, deberá encontrarse debidamente fundado y motivado, en cuanto a la motivación que debe observar una autoridad para determinar la esencia de la operación es necesario que estudie y analice los hechos que dieron origen y ejecución a la operación así estará observando y estudiando el fondo de esta lo cual servirá de motivación para darle un efecto legal fiscal adecuado, pero hay que valorar de forma adecuada los hechos, la naturaleza de la operación para valorar si se realizó, aun cuando falte alguna formalidad con la transparencia del fondo se puede subsanar esa falta de requisito, pues al acreditarse con los hechos y documentos expuestos y exhibidos la naturaleza de la operación, ya no habría duda que corresponde a un préstamo.

Así las cosas, se estaría dando mayor valor a la sustancia económica que a la situación jurídica, prevaleciendo el fondo sobre la forma principio general de derecho que debería ser aplicado en el Derecho Fiscal mas en específico en la rama del Derecho Fiscal procesal con el objeto de darle mayor certidumbre y seguridad jurídica al contribuyente.

En el ejemplo del problema planteado, si bien es cierto el contribuyente omitió dar el aviso correspondiente al SAT conforme a lo establecido en el artículo 90 de la LISR el cual señala que se tiene que presentar un aviso ante el SAT cuando se reciba un préstamo igual o mayor a \$600,000.00, más cierto es que de los hechos y documentos que amparan la operación se acredita que el deposito que la autoridad considero como ingreso corresponden a un préstamo, en ese orden de ideas debería prevalecer el fondo sobre la forma, la sustancia económica sobre la situación jurídica para no dejar desprotegido al contribuyente.



Lo anterior atiende al principio general del Derecho que habla sobre la preeminencia del fondo sobre la forma, en el caso del problema planteado hay elementos para considerar que sí debería prevalecer el fondo sobre la forma, principio que la autoridad tal vez está limitada a aplicarlo justificando que la autoridad sólo puede fundamentar su actuar en las normas legales, en lo que está literalmente señalado en las leyes fiscales, sin embargo el juzgador que se encarga de impartir justicia dentro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa así como otras instituciones de impartición de justicia fiscal que se encargan de resolver los conflictos entre el contribuyente y el fisco sí pueden acudir a los principios generales del Derecho, a falta de norma expresa, siempre y cuando resulte aplicable el principio general del Derecho y se ajuste al conflicto en particular.

En el problema planteado consideró más que justificado la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, el juzgador no se debe limitarse a observar los requisitos de forma, si bien es cierto que las leyes fiscales conforme al artículo 5° del CFF son de aplicación estricta cuando se trata del sujeto, objeto, tasa o tarifa, señala que las otras disposiciones fiscales se pueden interpretar aplicando cualquier método de interpretación jurídica, en el problema planteado para dar una resolución justa al contribuyente se debería observar y aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma atendiendo a la sustancia económica de la operación la cual corresponde a un préstamo, además por dicho préstamo el contribuyente no obtiene un ingreso al no aumentar su patrimonio, por lo tanto el considerar el préstamo como un ingreso causaría un perjuicio al contribuyente pues se estaría gravando un ingreso en su perjuicio.

En esa tesitura, hay que considerar que el objeto que persigue el ISR es gravar la modificación positiva del patrimonio del contribuyente, es decir los ingresos que obtiene una persona para incrementar su patrimonio, en el caso planteado si no existe dicho aumento en el patrimonio del contribuyente al momento de gravar el préstamo para efectos del ISR, se crearía un decremento su patrimonio lo cual lo dejaría en estado de inseguridad e indefensión jurídica.

Ahora bien, lo expuesto hasta este momento debe ser aplicado en un medio de defensa ante una autoridad competente como se indicó en párrafos anteriores la autoridad que tiene competencia y facultad para aplicar los principios generales del Derecho para resolver una controversia en materia Fiscal son los magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los jueces y magistrados del Poder Judicial en los Tribunales en materia Fiscal, es por ello que el medio de defensa para la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma es el juicio de nulidad.

Por lo tanto para que exista justicia y seguridad jurídica para el contribuyente en el problema planteado en el presente trabajo, se debe atender al principio de preeminencia del fondo sobre la forma al momento en que el juzgador resuelva el juicio de nulidad analizando la naturaleza de la operación, la cual va acompañada de la sustancia económica, ya que un préstamo corresponde a una cantidad que será ingresada al patrimonio del contribuyente el cual de momento incrementará su patrimonio sin embargo la misma cantidad por la naturaleza de la operación saldrá del patrimonio del contribuyente pues al ser un préstamo este debe regresarlo lo que disminuirá su patrimonio pero al analizar de forma completa la operación se percatará el

juzgador que dicha cantidad no causa un incremento y tampoco un decremento en el patrimonio pues entro y salió de forma completa del patrimonio del contribuyente.

En es orden de ideas si bien es cierto que los requisitos que señalan las leyes fiscales tiene por objeto controlar las operaciones y los actos de los contribuyentes para evitar la elusión fiscal o las prácticas indebidas en materia fiscal, también lo es que no se debería limitar el efecto fiscal de una operación en el campo que nos ocupa en este momento al cumplimiento de los requisitos de forma, que previó a determinar el efecto fiscal se debe analizar todo lo que engloba la operación, los hechos y los documentos que la amparan, así como la naturaleza de la misma, es decir el fondo de la operación para otorgar el efecto fiscal correspondiente.

Luego entonces, si el problema planteado se interpone el juicio de nulidad, unas vez substanciado este en todas sus etapas, el juzgador no solo debe limitarse a valorar si cumplió la operación que se cuestiona con los requisitos de forma que se establecen en la LISR también debe analizar y valorar las pruebas documentales ofrecidas: contrato de mutuo, pagares, estados de cuenta bancarios, y los hechos que originaron y ejecutaron la operación, la naturaleza de la operación, además la operación se encuentra asentada en los registros contables de forma correcta –tan es así que no se cuestionan la contabilidad del contribuyente si no la omisión del aviso ante el SAT- estos aspectos identificados como el fondo de la operación deben ser evaluados para determinar si la operación en efecto corresponde a un préstamo, y de ser así aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma para resolver el juicio lo cual otorgará seguridad y certeza jurídica al contribuyente, además de no obligarlo a pagar un

impuesto por una operación que no es objeto de la LISR, y por una omisión de forma del contribuyente la autoridad la pretende considerar ingreso acumulable.

Es derivado de lo expuesto en el presente capítulo, y retomando lo señalado sobre que todo acto administrativo debe estar debidamente fundado y motivado, al igual que las sentencias de los tribunales, la fundamentación y motivación para que se reconociera que el préstamo no debe considerarse como un ingreso por el que se deba pagar el ISR partiría de la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma al momento de que el juzgador resuelva el juicio de nulidad, y para lo cual antes de aplicar el principio se tiene que valorar la naturaleza de la operación, los hechos, y las pruebas ofrecidas con lo cual se acreditaría que la operación corresponde a un préstamo entonces aun cuando no se hubiera dado el aviso correspondiente en aplicación al principio de preeminencia del fondo sobre la forma el juzgador debería reconocer que el depósito que objeto la autoridad corresponde a un préstamo por el cual el contribuyente no debe pagar ISR, lo cual otorga certeza y seguridad jurídica al contribuyente, y solo pagaría el ISR por los ingresos realmente causados o no por ingresos presuntos determinados de forma arbitraria por la autoridad.

### **Procedencia para la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en el Derecho Fiscal Mexicano, en un medio de defensa**

Para hacer válido el principio de preeminencia del fondo sobre la forma en el Derecho Fiscal, se debe hacer una interpretación sistemática con la Constitución Política de los Estados Unidos y las leyes fiscales, en el problema planteado en el presente trabajo de

investigación primero hay que observar lo señalado en el artículo 5° del CFF (1981), segundo párrafo:

Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

En dicho artículo se señala que las otras disposiciones que no refieran al sujeto, objeto, base, o tarifa podrán interpretarse utilizando cualquier método de interpretación jurídica y a falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, ahora como derecho federal común se debe entender las áreas del derecho federal –civil, mercantil, laboral administrativo, internacional- siempre y cuando su ámbito espacial sea federal, de ahí la relación que como derecho federal común a falta de norma expresa se puede acudir al derecho civil –Código de Procedimientos Civiles Federal o Código Civil Federal-, pero para la

aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma hay que acudir a una ley de mayor jerarquía como lo es la CPEUM (1917), en específico a su artículo 14 , que a la letra reza:

Artículo 14.- ...

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y *a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho* [cursiva añadida].

Luego entonces, el artículo 14 señala que, en los juicios de orden civil la sentencia deberá resolver conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho, y es en esta parte donde aplica la interpretación sistémica ya que derivado de lo señalado en el artículo 5° del CFF en su segundo párrafo y lo señalado en el artículo 14 cuarto párrafo de la CPEUM, resulta procedente que en un juicio fiscal para emitir la sentencia el juzgador se funde y motive en los principios generales del derecho, siempre y cuando sean aplicables y congruentes al caso en particular.

Así las cosas para aplicar en la defensa de un conflicto en Derecho Fiscal, así como para resolver el mismo, es procedente la aplicación de los principios generales de derecho a falta de norma expresa en las leyes fiscales siempre y cuando las disposiciones que se controviertan, interpreten y apliquen no refieran al sujeto, objeto, tasa o tarifa porque entonces se tendrá que aplicar de forma estricta y no habrá lugar a aplicar los principios generales del derecho, como se propone en el presente trabajo de investigación.

Por lo tanto, la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma al problema planteado al principio del presente trabajo de investigación, resulta viable para resolverlo para lo cual es a todas luces que debe prevalecer el fondo de la operación, es decir atender a la naturaleza de la operación, los hechos y las pruebas documentales que amparan el préstamo, aun cuando no se dio el aviso correspondiente al SAT al ser transparente y acreditar que el depósito que consideró la autoridad como ingreso acumulable corresponde a un préstamo este no deberá ser acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, otorgando seguridad y certeza jurídica al contribuyente respetando así su esfera jurídica, así como el principio de proporcionalidad contribuyendo al gasto público en proporción a sus ingresos, en caso contrario este principio se violaría pues contribuiría de forma desproporcional a sus ingresos ya que estaría pagando un impuesto que no le corresponde.

En esta tesitura, resulta totalmente procedente la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma para que el juzgador resuelva en sentido favorable la controversia entre el contribuyente y el fisco planteada al inicio del presente trabajo, es decir se reconozca que el depósito objetado por la autoridad corresponde a un préstamo derivado del análisis realizado a la naturaleza, esencia, hechos y pruebas exhibidos, por lo que no deberá acumular dicho depósito, ni pagar ISR.

## Conclusiones

En el presente trabajo hice un análisis sobre la viabilidad de aplicar el principio general del derecho preeminencia del fondo sobre la forma al momento de resolver un medio defensa en específico el juicio de nulidad, principio que consiste en que ante un conflicto jurídico si el acto jurídico no cumple con determinadas formalidades pero del análisis al fondo del acto, se identifica su naturaleza para determinar el efecto legal que se le debe otorgar a dicho acto, entonces debe aplicarse el principio de preeminencia del fondo sobre la forma.

El análisis que hice en el presente trabajo partió de un estudio de conceptos teóricos y jurídicos para enmarcar el fundamento legal en la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, para exponer y ejemplificar como aplicar el citado principio acudí al área del Derecho Civil en específico a la interpretación de los contratos donde se puede observar claramente la aplicación del principio que nos ocupa en la teoría de la voluntad de interna la cual señala que más que atender al significado de las palabras hay que atender a la voluntad de las partes para identificar de forma correcta el objeto del contrato y dar los efectos legales correspondientes, finalmente analice y expuse como es que debería ser aplicado el principio de preeminencia del fondo sobre la forma al problema planteado.

El principio de preeminencia del fondo sobre la forma es uno de los principios generales del Derecho los cuales son ocupados para resolver conflictos jurídicos a falta de norma expresa, en ocasiones para crear, interpretar y aplicar la ley, en esta investigación el principio que



ocupe para el desarrollo de la misma fue encaminado al campo del Derecho Fiscal procesal para resolver un conflicto entre el contribuyente y el Estado en un juicio de nulidad, ya que esta sería la instancia donde se pueden aplicar los principios generales del Derecho para dirimir conflictos.

Así pues, para resolver la viabilidad de la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma en un juicio de nulidad, era primordial fundar y motivar su aplicación, para lo cual tuve que identificar su marco teórico partiendo del concepto de Derecho Fiscal estudie a tres autores los tres coincidían que esta área del Derecho es la que se encarga de regular las relaciones jurídicas entre el particular y el Estado tratándose de relaciones de naturaleza fiscal es decir los relacionados con las contribuciones que persigue el Estado para cubrir el gasto público, luego tenía que limitar el campo donde puede ser aplicado el principio de preeminencia del fondo sobre la forma y para ello observe que el Derecho Fiscal se divide en diferentes áreas para su estudio, así localice el área donde debe aplicarse el principio para resolver un conflicto entre el particular y el Estado Derecho Fiscal procesal esta rama del Derecho Fiscal es la que se encarga de regular los procedimientos para resolver los conflictos en materia fiscal que surjan entre los particulares y el Estado a través de normas jurídicas.

En ese orden de ideas, era menester localizar de donde emanan los principios generales del Derecho y estos son una fuente formal del Derecho, así pues también son considerados como fuente formal del Derecho Fiscal en consecuencia del Derecho Fiscal procesal los cuales son aplicados por los juzgadores para resolver conflictos.

Ahora bien, no solo basta aludir al principio de preeminencia del fondo sobre la forma hay que fundar y motivar su aplicación por lo que es necesario hacer una interpretación sistemática entre la CPEUM y las leyes fiscales, ya que el fundamento legal principal para aplicar el principio para resolver un conflicto que se desarrolla en un Tribunal Fiscal es el artículo 14 de la CPEUM el cual se tiene que relacionar con el artículo 5 del CFF como se explicó en el subcapítulo del capítulo tres, y la adecuada fundamentación y motivación para la aplicación de este principio en una sentencia otorgará legalidad a la sentencia que ponga fin al conflicto entre el particular y el Estado que se desarrolle en un Tribunal Fiscal, lo cual otorga seguridad y certeza jurídica al contribuyente.

Y es así, derivado de identificar el marco teórico de los principios generales del Derecho, y más específico del principio de preeminencia del fondo sobre la forma y de una interpretación sistemática entre la CPEUM y las leyes fiscales se fundamenta y motiva la aplicación del principio en comento.

Ahora bien, como se demostró, la importancia de aplicar este principio al momento de resolver un conflicto presentado ante los Tribunales Fiscales es para otorgar seguridad y certeza jurídica al contribuyente en un conflicto que surja con el Estado en materia tributaria, esto porque los Tribunales son los encargados de impartir justicia y los que pueden aplicar los principios generales del Derecho para resolver una controversia.

Como mencione, lo que busque con este trabajo es demostrar y justificar la necesidad que tienen los Tribunales Fiscales para aplicar el principio de preeminencia del fondo

sobre la forma, a través de una investigación cualitativa reuniendo y analizando algunas posturas sobre la aplicación de este principio en el Derecho Fiscal Mexicano –las cuales están referenciadas en la introducción-, sin embargo ninguna describía la fundamentación y motivación que se debe aplicar para que sea legal, justifican que debería ser aplicado el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, pero no explican en que área del Derecho Fiscal debe ser aplicado o como debería aplicarse.

Por lo que respecta a esta investigación a diferencia de otras, en el tercer capítulo se expone y demuestra como se fundamenta y motiva la procedencia para aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma al momento de resolver un juicio de nulidad, no hay que perder de vista que el presente está enfocado al campo de la defensa y el litigio fiscal, razón por la cual resulta importante demostrar la fundamentación y motivación para aplicar el principio en comento.

Reitero son los Tribunales en materia Fiscal quienes deben aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, pues el trabajo de investigación está enfocado a ese campo, a la instancia de defensa fiscal, es decir cuando el conflicto se defiende en un Tribunal a través del juicio de nulidad, máxime que son los juzgadores los que tienen facultad para que al momento de emitir sentencia a falta de norma expresa puedan aplicar los principios generales del Derecho como se desprende de la CPEUM, además que son ellos los encargados de impartir justicia.

Con la aplicación del principio que me ocupa para resolver conflictos ante los Tribunales en materia Fiscal, se otorgaría una mayor certidumbre y justicia jurídica al contribuyente, pues como se analizó las autoridades fiscales dejan de observar el fondo o sustancia de la operación y se limitan a analizar si la operación cumple o no con requisitos de forma y si encuentra documentada –requisito de forma establecido en el LISR- lo cual puede dejar en estado de indefensión al contribuyente ya que en algunas situaciones por cuestiones ajenas a él no puede cumplir con todos los requisitos de forma, sin embargo la operación que pretende acreditar es real y se encuentra respaldada con pruebas para demostrarlo, en estos supuestos para no dejar desprotegido al contribuyente la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma debería ser aplicada, es decir pese a que falte un requisito de forma si la naturaleza de la operación resulta transparente y legal, debería prevalecer la legalidad de la operación y otorgar el efecto fiscal correspondiente y justo para el contribuyente.

En el problema planteado para demostrar la necesidad de la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma lo señalado en el párrafo anterior fue lo que sucedió ya que aun cuando le fueron exhibidas diversas pruebas a la autoridad fiscal para demostrar el origen del depósito no identificado, el cual correspondía a un préstamo recibido, el argumento de la autoridad para no reconocerlo fue que no se había cumplido con un requisito de forma que era dar aviso del préstamo recibido al SAT por lo que se debía acumular dicha cantidad como ingreso y pagar el respectivo ISR, situación que deja desprotegido y en estado de inseguridad al contribuyente al obligarlo a pagar un impuesto sobre una cantidad que no debe considerarse ingreso, pues de las pruebas y hechos expuestos se puede corroborar el origen y la naturaleza de la operación.

Bajo esa tesitura al ser los Tribunales en materia Fiscal los impartidores de justicia, si ante ellos se demuestra la naturaleza de la operación, se exhiben las pruebas suficientes para corroborar que la operación corresponde a un préstamo los juzgadores deberían aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma para resolver el problema planteado, pues el único argumento de la autoridad para objetar el préstamo fue un aviso – requisito de forma- pero el fondo de la operación es transparente y real, es decir sí se llevo a cabo.

Y así como el problema planteado, hay situaciones donde por falta de un requisito de forma se puede crear una contingencia al contribuyente, pues aun cuando el fondo de la operación se demuestra que se realizó conforme a hecho y derecho la sola omisión de un requisito de forma vulnera el efecto fiscal que debe otorgar a la operación, dejando al contribuyente en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, pues se le otorga prioridad a la forma que al fondo de la operación, lo cual también podría vulnerar la recaudación del Estado pues podría ser que se cumplieran con todos los requisitos de forma otorgando determinado efecto fiscal a la operación, cuando conforme a su naturaleza se debería dar distinto efecto fiscal, como lo expuse en el capítulo de la interpretación de los contratos se puede hacer alusión a que se esta ante un arrendamiento y la verdadera naturaleza de la operación es la compraventa, bajo los dos supuestos es que una vez analizado la forma y el fondo debería prevalecer el fondo antes de la forma para otorgar certeza jurídica al contribuyente y al Estado respectivamente.

Bien es cierto que los requisitos de forma el legislador los creo para crear un mayor control sobre las operaciones que realizan los contribuyentes y evitar la evasión fiscal o el mal uso de prácticas anti fiscales, pero hay que hacer una reflexión en este punto, ya que en ocasiones cuando la operación es transparente, se demuestra su naturaleza, se encuentra documentada en estos supuestos cuando la omisión de un requisito de forma conlleva a que se le otorgue un efecto fiscal diferente al que se le debía otorgar, en esas situaciones debería atenderse primero al fondo antes de la forma con el fin de no dejar desprotegido al contribuyente o bien crearle una contingencia fiscal.

Esos supuestos donde la omisión de un requisito de forma genera un conflicto entre el contribuyente y el Estado y son expuestos ante un Tribunal Fiscal se debería llevar un adecuado análisis en donde al demostrarse que el fondo de la operación es de hecho y de derecho aun cuando falto cumplir con un requisito de forma, entonces bajo ese supuesto debe prevalecer el fondo sobre la forma para otorgar certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

Bajo esa tesitura, al ser los Tribunales Fiscales los impartidores de justicia deben de analizar todo el panorama de la operación que dio origen al conflicto entre un contribuyente y el Estado y sí se demuestra que el fondo de la operación es de hecho y de derecho, y el conflicto surge por la omisión de un requisito de forma para otorgar el efecto fiscal correspondiente consideró que es totalmente procedente que se aplique el principio de preeminencia del fondo sobre la forma con el fin de otorgar certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

Al día de hoy, no he encontrado un precedente donde los Tribunales Fiscales hubieran resuelto un conflicto, emitido una sentencia en un juicio de nulidad fundando y motivando su resolución en el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, tal vez sea porque se limitan a observar el primer párrafo del artículo 5 del CFF el cual señala que las leyes fiscales son de aplicación estricta, pero no hay que perder de vista que esa regla sólo aplica cuando se trata del sujeto, objeto, base o tarifa en las demás disposiciones si pueden aplicar de forma supletoria las disposiciones del derecho federal común, luego entonces antes de resolver debe analizarse cada caso en particular y si no se trata de ninguno de los elementos por los que deben ser aplicadas las leyes fiscales de forma estricta es viable la aplicación del derecho federal común para resolver el conflicto en consecuencia resulta válida la aplicación de los principios generales del derecho, situación que al día de hoy no se ha generado un precedente.

El hecho de que no se hubiera generado un precedente donde un Tribunal en materia fiscal resuelva un juicio aplicando el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, no significa que la aplicación de este no sea procedente, de lo expuesto en el presente trabajo y del análisis a la fundamentación y motivación para la aplicación del citado principio para resolver un juicio de nulidad, considero sí existen elementos suficientes fundados y motivados legalmente para que se pueda resolver un conflicto ante un Tribunal Fiscal utilizando el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, teniendo presente que bajo esa situación le corresponderá al contribuyente, a su representante y/o abogado demostrar primero que la operación se realizó conforme a hecho y a derecho, la naturaleza y sustancia económica aludiendo a la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, y al contar con los elementos que demuestren el fondo de la operación y que esta se realizó entonces el Tribunal

Fiscal tendrá todos los elementos necesarios así como la fundamentación legal necesaria para aplicar el multicitado principio para resolver el conflicto.

Es por lo expuesto, que consideró que sí hay elementos jurídicos fundados y motivados para que los Tribunales Fiscales al momento de resolver un juicio de nulidad puedan aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma, considerando que el contribuyente debe demostrar a su vez en el juicio el fondo de la operación y que la omisión de un requisito de forma no debe prevalecer sobre la verdadera sustancia económica de la operación, razón por la cual al momento de resolver el juzgador debe evaluar las pruebas y los hechos y de demostrarse que el fondo de la operación es real aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma.

Bajo ese orden de ideas y al aplicar los Tribunales Fiscales el principio de preeminencia del fondo sobre la forma al emitir una sentencia que resuelva un conflicto entre el particular y el Estado, se dará cumplimiento a los principios que rigen al Derecho Fiscal como el principio de proporcionalidad y del cual se desprende el principio de certeza y justicia jurídica.

Para concluir el presente trabajo, reitero la finalidad de la aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, no es con el objeto de eludir la carga fiscal de los contribuyentes pues su aplicación no debe ser a capricho del contribuyente, de la autoridad fiscal o del juzgador, si no lo contrario se debe aplicar cuando sea procedente, y una vez que el juzgador realice un estudio y análisis exhaustivo de los hechos anteriores y posteriores a la operación, las pruebas y los registros contables que acrediten que la operación si se realizó



conforme a hecho y a derecho, y si bien no cumplió con un requisito de forma sí cumple con los requisitos de fondo, es decir se corrobore la naturaleza de la operación, la sustancia económica y la legalidad de la misma, con el fin de otorgarle el efecto fiscal correspondiente, luego entonces lejos de crear una elusión fiscal ante el fisco, se estaría otorgando certeza, seguridad y justicia jurídico-fiscal al contribuyente.

Es derivado de lo expuesto en el presente trabajo de investigación, que corroboró el objetivo y la hipótesis planteados al inicio de la investigación, demostrando la necesidad que hay en el Derecho Fiscal procesal de aplicar el principio de preeminencia del fondo sobre la forma el cual otorgará mayor seguridad, certidumbre y justicia fiscal al contribuyente cuando se emita una sentencia para resolver un conflicto entre el particular y el Estado, siempre y cuando se compruebe que el acto jurídico se realizó conforme a hecho y a derecho, aun cuando se hubiere omitido algún requisito de forma.

En el problema planteado si durante la substanciación del juicio se demostró que el préstamo se realizó conforme a hecho y a derecho y solo faltó presentar el aviso para considerar que dicha cantidad no debe ser considerada como ingreso se deberá atender primero al fondo antes que a la forma, aplicando el principio de preeminencia del fondo sobre la forma para resolver el conflicto.

## Referencias

Las referencias marcadas con un asterisco indican estudios comprendidos en el presente trabajo de investigación.

\* Carrasco Uriarte, H. (2001). *Derecho Fiscal* (1º ed.). México, México: IURE editores.

Galindo Garfias, I. (1996). *Teoría General de los Contratos* (1ª ed.). México, México: Porrúa.

Garza de la, F. (2006). *Derecho Financiero Mexicano* (27ª ed.). México, México: Porrúa.

Pérez Nieto, L. (2011). *Introducción al estudio del Derecho* (6ª ed.). México, México: Oxford.

\* Rico Álvarez, F. &. (2007). *Teoría General de las Obligaciones* (3ª ed.). México, México: Porrúa.

Rodríguez Lobato, R. (2011). *Derecho Fiscal* (2ª ed.). México, México: Oxford.

Sánchez Gómez, N. (2011). *Derecho Fiscal Mexicano* (1ª ed.). México, México: Porrúa.

- \* Comisión de Auditoría Fiscal. (03 de octubre de 2005). *El principio de fondo sobre forma perjudicará la planeación fiscal*. Recuperado en marzo de 2016, de Colegio de Contadores Públicos de México:  
[http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin\\_audfiscal5.pdf](http://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin_audfiscal5.pdf)
- \* Bernal Diana, P. M. (s.f.). *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*. Recuperado en marzo de 2016, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:  
[http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/PanoramaSituacionContribuyentesMex\\_v2.pdf](http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/PanoramaSituacionContribuyentesMex_v2.pdf)
- \* Ramírez Martínez, S. (s.f.). *El principio de substancia sobre forma y la responsabilidad de los asesores fiscales*. Recuperado en marzo de 2016, de Centro de estudios fiscales: <http://www.cefa.com.mx/articulos/di46p18.html>
- \* Roa Jacobo, J. C. (s.f.). *Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana*. Recuperado el marzo de 2016, de Suprema Corte de Justicia de la Nación:  
[https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios\\_091.pdf](https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf)

Código Civil Federal, (1928), última reformas 24 de diciembre de 2013.

Código Fiscal de la Federación, (1981), últimas reformas 17 de junio de 2016.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (1917), últimas reformas 15 de agosto de 2016.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, (2013), últimas reformas 18 de noviembre de 2015