



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

**Revisión e interpretación del criterio no vinculativo 06 del
Servicio de Administración Tributaria: Gastos a favor de terceros**

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: Andreani San Miguel López

Tutor: Jorge Santamaría García

Ciudad de México 25 de noviembre de 2015.



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.

Índice

Introducción	4
Justificación	6
Objetivo general:.....	7
Objetivos particulares:	8
Palabras clave.....	9
Capítulo 1.Fundamentos tributarios	10
1.1. Los principios constitucionales de las contribuciones	10
1.1.1. <i>El principio de legalidad y reserva de ley</i>	10
1.1.2. <i>El principio del destino al gasto público</i>	11
1.1.3. <i>El principio de proporcionalidad y equidad</i>	12
1.2. El hecho imponible	14
1.3. Base gravable	15
Capítulo 2.Los métodos de interpretación jurídica.....	19
2.1 Análisis del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación	19
2.2. ¿Qué significa interpretar?	20
2.2.1. <i>Interpretación declarativa</i>	22
2.2.2. <i>Interpretación correctora</i>	22
<u>2.2.2.1 Método de interpretación histórica e interpretación evolutiva</u>	23
<u>2.2.2.2 El método de interpretación administrativa</u>	24
Capítulo 3.Naturaleza legal de los criterios no vinculativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria.....	27
Capítulo 4. Los servicios profesionales	32
4.1. Antecedentes.....	32
4.2. Definición de servicios profesionales	37
4.3. Elementos del contrato de prestación de servicios	37
Capítulo 5 El outsourcing como una manera de prestación de servicios de personal.....	41
5.1. Sus orígenes a nivel mundial.....	41
5.2. Definición del outsourcing	41
5.3. El contrato de outsourcing.....	42

5.4. El outsourcing en México	43
Conclusiones.....	45
Referencias	47

Introducción

En nuestro país existen facultades derivadas de la división de poderes, el Poder Legislativo encargado de la creación de nuestras leyes y el Poder Ejecutivo encargado de ejecutarlas, de éste último surge la potestad financiera (Ríos, 2003, p. 7) atribuida a la figura del Presidente de la República, de ahí surge el problema de analizar la validez de algunas disposiciones que corresponden dictar a este poder y que han sido delegadas a la administración pública.

De estas facultades delegadas se emiten normas, circulares, resoluciones (entre otras disposiciones fiscales) que han sobrepasado la atribución de reglamentaria de las normas generadas por el Congreso de la Unión; pero más aún, no se han interpretado de la mejor manera y están afectando a los contribuyentes imponiendo obligaciones, generando poca o casi nula simplificación administrativa e incertidumbre en la administración de sus contribuciones.

El contenido de este trabajo fue dividido en 5 capítulos; en cada uno de ellos abordé un tema que se desprende de un criterio no vinculativo que el Servicio de Administración Tributaria emitió hace algunos años y que aún sigue vigente.

El primer capítulo denominado “Fundamentos tributarios”, contiene las disposiciones jurídicas que emanan del vínculo tributario, principalmente el de legalidad y reserva de ley, los cuales me sirvieron de apoyo para verificar la validez de los criterios que hoy en día surgen como interpretación de las autoridades administrativas.

El segundo capítulo es el que trata de los diversos métodos de interpretación, para identificar cuál de éstos fue el más idóneo para desentrañar el verdadero sentido de la norma fiscal del impuesto sobre la renta que dio origen al criterio no vinculativo.

En el tercer capítulo expuse la naturaleza legal de los criterios y resoluciones que se ha encargado el Poder Ejecutivo de generar a través de la administración pública, haciendo un breve estudio de las disposiciones constitucionales y de las leyes que le dan origen.

En el cuarto capítulo abordé el tema de los servicios profesionales para poder realizar una interpretación acorde con las disposiciones fiscales vigentes del significado de este concepto, ya que no se ha definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y por lo tanto habría que atender al derecho común para hacerlo. Finalmente el quinto capítulo, contiene el tema del outsourcing como una forma de prestar un servicio, el cual me sirvió de base teórica junto con el capítulo anterior para demostrar que la interpretación de la autoridad administrativa no es adecuada.

Justificación

El presente trabajo es el resultado de mis deseos por contribuir a resolver un problema que hoy en día se está presentando muy frecuentemente. El Servicio de Administración Tributaria a través de sus procesos de fiscalización está comenzando a considerar como práctica fiscal indebida los desembolsos por concepto de gastos de viaje que efectúan ciertas empresas operativas, las cuales tienen contratado a su personal mediante una empresa de servicios. Las controversias han empezado a tomar forma en los tribunales mediante la interposición del juicio de nulidad, aún no tengo conocimiento de precedentes formales de lo que afirmo; sin embargo, del conocimiento empírico sé que ya han empezado a surgir estas controversias, es por ésta razón que mi interés es mayor ya que me ha tocado presenciar la imposición de créditos fiscales por esta situación, lo que me incita a pensar que estas disposiciones que parecieran no tener ningún efecto, generan una inseguridad jurídica a los contribuyentes además de los costos por tener que recurrir a los medios de defensa en los tribunales. Son dos los enfoques que le he dado a este asunto, el primero desde el punto de vista de la legalidad de la imposición jurídica, por ello recurro a los principios constitucionales de la disposición a que se refiere el artículo 31 fracción IV constitucional; y segundo, por el enfoque que le han dado a la norma fiscal las autoridades fiscales; éste último desde el punto de vista de la interpretación en materia tributaria para desentrañar el significado real del artículo 28 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. Espero que este trabajo sea de utilidad tanto para aquellas personas dedicadas a la profesión contable, como a las del derecho fiscal, y principalmente a los contribuyentes que están siendo fiscalizados bajo esta prerrogativa de la autoridad.

Objetivo general

Revisar el criterio no vinculativo número 06 en materia del impuesto sobre la renta emitido por el Servicio de Administración Tributaria: **Gastos a favor de tercero. No son deducibles del impuesto sobre la renta aquéllos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales**, para demostrar su improcedencia de acuerdo a la interpretación de las disposiciones fiscales vigentes.

Objetivos particulares

- Revisar los principios constitucionales de las contribuciones para determinar la legalidad de las facultades de imposición que tienen el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo en nuestro país.
- Revisar el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación para determinar la validez de los diversos métodos de interpretación en materia tributaria.
- Revisar los métodos de interpretación, para adecuar a las condiciones actuales el significado del artículo 28 fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.
- Definir el concepto de base gravable y el papel de las deducciones en materia de impuesto sobre la renta.
- Definir el concepto de servicios profesionales y demostrar que además de las personas físicas las personas morales pueden proporcionarlos.
- Estudiar el concepto de outsourcing para definir su importancia económica en la actualidad como una forma de prestación de servicios.

Palabras clave

Deducciones, hecho imponible, capacidad contributiva, interpretar, servicio profesional.

Capítulo 1

Fundamentos tributarios

1.1. Los principios constitucionales de las contribuciones

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), específicamente en su artículo 31 fracción IV, da origen a las relaciones jurídicas tributarias; para analizar este ordenamiento se transcribe a continuación:

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 esta disposición surgen naturalmente ciertos principios, los cuales se abundan a continuación.

1.1.1. El principio de legalidad y reserva de ley.

La expresión: “que dispongan las leyes”, significa que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (Sánchez, 1988, p. 141), es una condición que sin el debido proceso legislativo no podría existir.

Del texto, “que dispongan las leyes” a que hace mención el artículo 31 fracción IV constitucional, analizaremos el principio de legalidad también llamado “reserva de ley” (Murillo, 1985, pp. 197-198) para evitar que se originen actos arbitrarios, puesto que únicamente los sujetos cuya situación coincida con la hipótesis normativa, deben tributar en los términos que disponga la ley.

Varios autores coinciden con la afirmación de Murillo (1985) otros, por ejemplo, el ministro Góngora (1997, p.6) habla de particularidades para ambos preceptos, él argumenta que la legalidad regula la actuación de la administración; en cambio la reserva de ley exige mucho más, ésta tiene un alcance mucho más amplio y es un vínculo de contenido impuesto a la ley formal. Sin embargo, coincide que ambos términos son sinónimos.

Un aspecto importante de este principio es que, mientras el de **proporcionalidad y equidad**, regulan solamente la actuación del Poder Legislativo en su proceso generador de normas jurídicas, el de **legalidad** incluye también al Poder Ejecutivo como parte de la ejecución de las normas emanadas por el Poder Legislativo, es la manera en que se regulan las atribuciones que la ley permite para dar seguridad jurídica a los gobernados en materia fiscal; sin la falta de alguno de los elementos tales como son: el sujeto del impuesto, el objeto del mismo, la base gravable o la forma en que debe determinarse, la tasa de impuesto o la tarifa con la que debe calcularse; así como la época en la que el impuesto deberá pagarse, la relación jurídica tributaria no podría existir (Calvo & Vargas, 1986, p. 59).

El principio de reserva de ley está formado por caracteres estructurales (Queralt, 2000, p. 68):

En primer lugar, establece las relaciones entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo en cuanto a la creación de leyes.

En segundo lugar, constituye un límite tanto para el Poder Ejecutivo como para el Poder Legislativo, a fin de que las funciones que le son delegadas se ejerzan de forma obligatoria y no de un ejercicio discrecional.

Por último, la operatividad del principio pende tanto de la efectiva separación de poderes, como de que exista una instancia jurisdiccional capaz de juzgar acerca de la adecuación del legislativo al mandato constitucional propio en el principio de reserva de ley.

1.1.2. El principio del destino al gasto público.

El primero en ser mencionado en la disposición constitucional es el relativo a que las contribuciones que los mexicanos tienen la obligación de efectuar deben estar destinadas al gasto público, para ello resulta importante definir qué es gasto público, para lo cual el estudioso de la materia Giuliani (1977, p. 194) lo define como “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales”.

1.1.3. El principio de proporcionalidad y equidad.

Siguiendo con el texto de la disposición constitucional en cuestión, la proporcionalidad y equidad se refiere a la capacidad económica que los individuos tienen frente a la obligación de contribuir a los gastos públicos, en relación a este principio Flores (1991, p.179) argumenta:

Ahora bien, encontramos que [hay] similitud en esencia entre esta expresión (proporcional y equitativa) y la formula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: 'Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad.' De manera que con la expresión 'proporcional y equitativa' sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible... El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos,

es decir, debe existir igualdad en la renta u origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.

De la lectura del párrafo anterior suponemos que no se trata de conceptos aislados (proporcionalidad y equidad), sino que, ambos están estrechamente vinculados con el principio de justicia, así lo manifiesta también Ríos (2009, p. 93):

La Constitución identifica el principio de igualdad tributaria en el artículo 31 fracción IV, como uno de los criterios de la distribución de las cargas públicas... el legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida... el vínculo entre el principio de capacidad contributiva y el de igualdad tributaria es difícil de romper.

Siguiendo con el mismo principio, De la Garza (1986, p. 271), establece como requisito de equidad a la universalidad de los tributos, sin éste la ley sería inequitativa.

Algo verdaderamente importante con lo que coincido es que los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria deben permitir la sobrevivencia de los contribuyentes que caen en las situaciones jurídicas, al respecto García y Ríos (2007, p. 3) expresan: “Primero vivir y después contribuir. Esto es un factor lógico”. Para finalizar el análisis de este principio podemos decir que sería incorrecto concebir a la equidad como un principio aislado, ya que no puede por sí mismo darse en la Ley, dado que ésta es un conjunto de normas abstractas, generales e impersonales, y por lo tanto, no contiene disposiciones aplicables a un caso concreto.

1.2. El hecho imponible

Las relaciones jurídicas que surgen por la realización de las hipótesis contenidas en las leyes tributarias contienen elementos esenciales como son un sujeto activo, un sujeto pasivo, en ocasiones sujetos solidarios, el objeto y el presupuesto jurídico, tales elementos los define Jarach (1982, p. 65):

...el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos responsables del tributo por causa originaria (solidaria, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecunaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

Esto quiere decir que sin la existencia de alguno de estos elementos tal situación no podría prevalecer en la esfera jurídica de los individuos.

El presupuesto de hecho que origina el vínculo impositivo contiene un elemento objetivo (Queralt, 2000, pp. 118-119) que amplía la conceptualización de éste, constituido por cuatro aspectos:

- El material o cualitativo se refiere a la situación que se quiere gravar.
- El espacial que comprende al lugar en que se materializa el hecho imponible.
- El cuantitativo que mide el efecto económico del hecho imponible.
- El temporal que alude a la época en que éste sucede y que está relacionado con la vigencia de las leyes.

Al referirnos al tributo como una prestación coactiva (Jarach, 1982, p. 11) hablamos de una manifestación que no está sujeta a la simple voluntad de las autoridades tributarias, sino que esta calidad proviene del aforismo latino “nullum tributum sine lege”, así pues, dicha condición del tributo debe estar establecido exclusivamente en la ley.

Los sujetos pasivos o más comúnmente conocidos en nuestro derecho tributario mexicano como contribuyentes son aquellos en los que recae la obligación de cubrir la prestación pecunaria cuando se encuentren en alguna de las situaciones jurídicas previstas en las leyes.

Por su parte, el sujeto activo, comúnmente llamado Fisco, es aquel que contiene la potestad tributaria que la Constitución le ha facultado dentro de los límites y condiciones previstas en ella.

Ahora bien, después de haber analizado los elementos y características de la relación tributaria, podría decirse que el hecho imponible es la situación prevista en la ley mediante la cual se genera la obligación de contribuir; dicho de otra forma, para que los sujetos pasivos se vean obligados a pagar el tributo, deben haberse establecido previamente las situaciones jurídicas mediante el debido proceso legislativo.

1.3. Base gravable

La base gravable es la cantidad sobre la cual se determina una contribución. La base gravable debe tener un parámetro para medir su impacto, precio, valor o cualquier otra cosa ponderable.

Carrasco (2001) hace una clasificación de las bases gravables:

- **Base pura.** Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- **Base disminuida.** Es aquella que el legislador permite efectuar ciertas reducciones o disminuciones.
- **Base amplia.** Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; por ejemplo cuando se refiere a la enajenación.
- **Base restringida.** Cuando el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios.

Hay que tomar en cuenta que el impacto económico que se genera al aplicar la tasa o tarifa a la base debería ser el que refleje la capacidad contributiva del sujeto

obligado, a fin de que, se respete el principio del mínimo vital y no signifique un sacrificio económico que esté fuera de su realidad económica.

Contablemente las deducciones significan “cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos” (Kohler, 2000, p. 79), esta definición incluye los términos costo y gasto.

Los gastos según Kohler (2000, p. 79) son: “Cualquier erogación cuyos beneficios no se extienden más allá del periodo presente”.

Para la técnica contable, la NIF A-5 en su párrafo 51 define a los costos y gastos como (CINIF, 2013):

El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, *durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable* en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Las deducciones en materia fiscal son erogaciones que el legislador ha permitido disminuir de los ingresos del contribuyente siempre y cuando éstas cubran ciertos requisitos establecidos en la ley, esto con la finalidad de seguir el principio constitucional de la proporcionalidad y equidad.

La Ley del Impuesto sobre la Renta permite que la base gravable, conocida como utilidad fiscal, se determine disminuyendo a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Uno de los requisitos que deben cubrir las deducciones para que sean autorizadas es que sean estrictamente indispensables. Al respecto se han emitido tesis por el Poder Judicial de la Federación (2007), una de ellas es la siguiente:

**DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES.
INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE
LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que

cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar —y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos—, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos. Tal definición le da un elemento subjetivo al tener que analizar el objeto social de cada contribuyente y sobre los efectos económicos que lo afectarían al efectuar ciertos tipos de erogaciones, todo esto siempre vinculado al principio de capacidad contributiva y a la determinación del hecho generador del crédito fiscal.

Las deducciones en materia fiscal juegan un papel importante en la determinación de la base impositiva, es por ello que éstas deben ser congruentes con las actividades que el contribuyente desempeña y ser necesarias para obtener sus ingresos, de otro modo la base gravable no reflejaría la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes y afectaría sus operaciones normales.

Por ejemplo, los gastos de viaje (como transporte, habitación y alimentación) erogados por las empresas, independientemente si los hacen directamente a las personas físicas que ejecutan las actividades y no a la entidad jurídica que las suministra, son indispensables para poder llevar a cabo diariamente su objeto social; sin estas erogaciones la empresa que las paga vería entorpecida sus actividades. A esto se puede sumar que con las condiciones actuales de competencia las empresas se ven obligadas a seccionar sus procesos productivos y requieren que otra se encargue de la administración del personal que ejecuta sus actividades, para dedicarse de lleno a la maximización de utilidades; es por ello que para las erogaciones por concepto de gastos de viaje no se requiere la condición de que sean realizadas a un prestador de servicios independiente (persona física), dado que no existe diferencia de los servicios que le son proporcionados por una persona subordinada a una empresa que proporciona los servicios de personal (conocidas comúnmente como outsourcings) mediante un contrato porque en ambas existe una relación de negocios y, por lo tanto, las erogaciones se convierten en legales y necesarias.

Capítulo 2 Los métodos de interpretación jurídica

2.1 Análisis del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación

Para poder analizar este tema transcribo el artículo de referencia:

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.

Tal parecería que el único método de interpretación, para las disposiciones que establecen cargas y las que señalen excepciones a las mismas, debería ser el estricto o también conocido como literal, sin embargo, es una concepción errónea (Hallivis, 2009, p. 89), ya que, la aplicación e interpretación no son palabras que signifiquen lo mismo, al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha emitido, entre otras, la siguiente jurisprudencia que presento a manera de ejemplo:

Tesis: 2a./J. 26/2006	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	175569	29 de 51
Segunda Sala	Tomo XXIII, Marzo de 2006	Pág. 270	Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa)	

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de **interpretación** reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e **interpretación** de las **normas** tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos. Esto demuestra que la intención del legislador no fue la de establecer una restricción para desentrañar el verdadero significado de las normas tributarias, sino por el contrario, a partir de una interpretación utilizando los diversos métodos que existen se aplique de manera estricta dicha disposición.

Por su parte Arrija (1991, p. 329) también señala que queda terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar.

2.2. ¿Qué significa interpretar?

Interpretar significa investigar el verdadero valor de la norma, su significado real.

Es una manera de identificar y desmenuzar el contenido y alcance de las normas, tratar de entender la voluntad del legislador, es por ello que el intérprete, busca su significado con la única finalidad de aplicar la ley en forma que pueda realizar la

función para la que fue creada, pero no tiene competencia para restringir o extender el ámbito de aplicación del precepto legal (Vanoni, 1973, pp. 335-336). Esto no quiere decir que en el proceso de interpretación podamos definir una nueva norma, sino que, le demos un significado más profundo del que literalmente podría desprenderse.

Tal como lo señala García (1959, pp. 32-33) en su libro *La interpretación de la ley tributaria*:

...para apreciar el espíritu de la ley determinado por la voluntad del legislador que la sancionó, es menester en el proceso interpretativo, recurrir al análisis de los cuatro elementos que señalaba Savigny (1878, p. 146), el gramatical que se refiere a las palabras de que se ha servido el legislador, para transmitirnos su pensamiento, esto es, al lenguaje de las leyes; el elemento lógico que estriba en la descomposición del pensamiento del legislador, para establecer la relación entre las distintas partes que lo componen; elemento histórico que trata del derecho existente sobre la materia en la época en que la ley ha sido dictada y determina el modo de acción de ésta y los cambios que ha introducido, y por último, el elemento sistemático que representa el vínculo íntimo que liga a las instituciones y reglas de derecho en una vasta unidad.

Estos elementos se podrían agrupar en dos grandes sistemas de interpretación, el primero de ellos, que se refiere al origen de las disposiciones a partir de su conceptualización gramatical, a partir de esta situación, se puede extender su alcance y recurrir al contexto en que éstas fueron creadas y su vínculo con las demás disposiciones del derecho jurídico.

Podemos hablar de dos tipos de interpretación de manera general: el declarativo y el extensivo, ambos mutuamente excluyentes y lógicamente dependientes, uno es principal y el otro secundario (Guastini, 2003, p. 23).

2.2.1. Interpretación declarativa.

Se trata de acudir al significado de las palabras que forman la disposición, a su significado literal, derivado del uso común de las palabras, sin embargo, esta concepción de que las palabras tienen un significado por sí mismas no podría concebirse en el ámbito del derecho, porque cada palabra puede contener uno o más significados dependiendo de sus usos, es más en cada una de las expresiones que forman parte del lenguaje existe diversidad. Guastini (2003, p. 24) señala algunas de estas expresiones:

- Las que se refieren al lenguaje ordinario: contenidos en los diccionarios de la lengua, por ejemplo el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, hay que tener en cuenta que para cada vocablo existen definiciones alternativas.
- Las que pertenecen al lenguaje ordinario pero que se han conceptualizado en el derecho jurídico, ya sea por definiciones legislativas o por la actividad filosófica de los estudiosos del derecho.
- Las que pertenecen a un lenguaje técnico, las cuales son propias de cada área de estudio científico o técnico, y en la mayoría de las veces no forman parte del lenguaje común, es más si revisamos un diccionario de la lengua muy difícilmente podríamos encontrar su definición.

2.2.2. Interpretación correctora.

Como lo menciono en un párrafo anterior, a partir del primer acercamiento con la norma a través de su redacción y atendiendo a su significado literal, podríamos recurrir a una búsqueda más profunda y filosófica, ya sea a través de la lógica de las disposiciones, de concebir como un todo el sistema jurídico (Sánchez, 1988, p. 56) o atender al sentido histórico para buscar una noción más aceptable a la simple interpretación declarativa.

Para efectos de este trabajo recorro al método de interpretación histórica y al método de interpretación evolutiva que podrían ayudarme a desentrañar la *ratio legis*, o sea el fin para el que se dispuso la norma (Guastini, 2003, p. 69).

2.2.2.1 Método de interpretación histórica e interpretación evolutiva.

Por interpretación histórica debemos entender el significado que una disposición jurídica tuvo en el momento en que se creó, es decir, necesitamos remontarnos a la época y analizar la o las causas socio-económicas o políticas que influyeron en el nacimiento de ésta.

Por su parte al hablar de interpretación evolutiva, ésta se refiere a darle un nuevo significado de acuerdo a las nuevas condiciones económicas, políticas y sociales que han surgido y que por las características de la norma y la época en que fue creada deberían seguir el mismo efecto de evolución.

Un ejemplo para comprender ambas interpretaciones es el siguiente: la VIII enmienda de la Constitución de Estados Unidos de América (1791) prohíbe exigir fianzas y multas excesivas, ni infligir penas crueles y desusadas; si la disposición se interpreta de modo histórico las penas crueles e inusuales se permiten, en cambio si la interpretación es evolutiva las penas crueles se prohíben (Nava, 2010, p. 253).

La interpretación histórica difiere de la interpretación evolutiva principalmente porque en la primera se busca encontrar la intención del legislador, mientras que la segunda no pretende hacerlo, es más derivado de los cambios y circunstancias podrían existir situaciones que el legislador no previó, porque surgieron a raíz de las nuevas condiciones económicas, políticas y sociales lo cual por una parte podría resultar en la condición de lagunas, el significado entonces, ya no será el mismo que tuvo en aquella época que se originó.

Al respecto Guastini (2003, p. 40), afirma que:

la interpretación evolutiva no es necesariamente extensiva ni necesariamente restrictiva, pudiendo ser extensiva, por ejemplo, del artículo 2º constitucional que incluye, inviolables del hombre,

también el llamado derecho a la identidad personal, mientras que es restrictiva la interpretación (también evolutiva) que restringe el significado del vocablo “obsceno” (artículo 528 del Código Penal), excluyendo así que puedan considerarse obscenos los escritos y espectáculos cinematográficos que en el pasado eran considerados como tales.

En nuestro caso particular, la interpretación evolutiva viene muy bien a soportar el hecho de que actualmente las condiciones económicas han cambiado, por ejemplo, los servicios personales independientes en un principio los proporcionaban únicamente las personas físicas, así lo previó el legislador y redactó la norma relativa a las erogaciones efectuadas por concepto de gastos de viaje para las empresas que contrataran a esas personas físicas para proporcionarles los servicios de manera profesional e independiente, los cuales deberían de mantener una relación contractual evitando que se erogaran a otras personas físicas con las cuales no existía ningún tipo de relación de negocios. El legislador consideró que este tipo de gastos eran necesarios para la actividad del contribuyente que los pretendía deducir y únicamente estableció condiciones para que se erogaran en favor de cierto tipo de personas con las condiciones ya mencionadas.

2.2.2.2 El método de interpretación administrativa.

Un problema especialmente interesante en materia de interpretación de las normas tributarias es el del valor de la interpretación realizada por el Poder Ejecutivo por medio de los reglamentos, circulares y reglas que acompañan o se sucedan a la formación de nuevas leyes impositivas (Vanoni, 1973, p. 356). Este método se ha visto muy enriquecido por la gran cantidad de circulares, reglas, resoluciones, anexos, que se publican actualmente; y más que dar certeza generan inseguridad jurídica, debido a que, de ellas se desprenden derechos y

obligaciones que trasgreden el principio de división de poderes (Ríos, 2003, p. 8) al ejercer facultades exclusivas del poder que la Constitución señala.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al emitir su criterio no vinculativo para efectos del impuesto sobre la renta número 06 vigente para 2014, señala que la deducibilidad en materia del impuesto sobre la renta de un gasto por concepto de viáticos o gastos de viaje requiere de ciertas condicionantes para su procedencia:

- Que cumpla la regla general de ser estrictamente indispensable, esta característica coincide con la del legislador.
- Que se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje.
- Que dichos gastos sean erogados fuera de una franja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.
- Que los gastos estén amparados con un comprobante fiscal.
- Que el gasto sea a favor de la persona que tenga una relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta o que esté prestando servicios profesionales.

De este último requisito el Servicio de Administración Tributaria mencionó lo siguiente (Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal, 2014):

En ese sentido, no son erogaciones estrictamente indispensables aquellas que se realizan cuando no exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente que pretende efectuar su deducción, aun cuando tales erogaciones se encontraran destinadas a personal proporcionado por empresas terceras.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida los contribuyentes que celebren contratos con personas físicas o morales para la prestación de un servicio, y efectúen la deducción de los gastos de previsión social, los viáticos o gastos de viaje, en el

país o en el extranjero, cuyos beneficiarios sean personas físicas contratadas por la prestadora de servicios o accionista de ésta.

Quiere decir que no reconoce como prestación de servicios los otorgados a través de una empresa que proporciona el personal a otra, por lo que a *contrario sensu* únicamente aceptará la prestación de servicios profesionales cuando un profesionista independiente los realice.

Capítulo 3

Naturaleza legal de los criterios no vinculativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria

El fundamento constitucional para la imposición de leyes es única y exclusiva del Poder Legislativo, es una facultad que no se puede delegar en materia tributaria, sin embargo, hay excepciones permitidas por la misma Constitución Política, tal es el caso de las cuotas de las tarifas de exportación e importación señaladas en el artículo 131.

El Ejecutivo posee una facultad reglamentaria (Ríos, 2003, p. 7), que también posee la característica de ser indelegable puesto que no existe precepto constitucional que así lo permita, esta facultad está limitada al ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión que recae en un solo individuo, que se denomina "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos".

La facultad de reglamentación se encuentra contenida en la siguiente disposición constitucional (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917):

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Lo que significa que el único propósito de esta facultad es la de detallar y definir la ejecución de las leyes que surgieron del Poder Legislativo sujetando la esfera administrativa a su exacta observancia.

Los asuntos del orden administrativo de la Federación estarán a cargo de las Secretarías de Estado de conformidad con el artículo 90 constitucional, dichos asuntos son entre otros los regulados por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (1976), tal es el caso del artículo 31 de dicho ordenamiento que

permite a sus funcionarios facultados emitir normas, lineamientos y manuales que integren disposiciones y criterios que impulsen la simplificación administrativa, delegando también sus facultades a ciertos funcionarios, en este caso al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, a continuación transcribo las disposiciones que respaldan mi afirmación:

Ley del Servicio de Administración Tributaria (1995):

Artículo 14. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia;

Conjuntamente con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (2007):

Artículo 3. El Jefe del Servicio de Administración Tributaria ejercerá las siguientes facultades:

XXII. Aquellas que le confiere el artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria o cualquier otra disposición jurídica.

El origen de estos criterios es a partir de que entró en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, las autoridades fiscales comenzaron a emitir opiniones a los que llamaron 'Criterios', cuya publicidad estaba muy restringida, ya que únicamente se publicaban en una revista de la SHCP, denominada Investigación Fiscal. Se llegaron a emitir 36 criterios, cambiándoles posteriormente su nombre por el de "Precedentes". Estos Criterios y Precedentes, no constituyen más que resoluciones que emiten las autoridades, de las que no surgen consecuencias fiscales, y cuya validez legal se encuentra perfectamente determinada por el Código Fiscal de la Federación. De lo anterior se desprende con toda claridad que aquellos Criterios y Precedentes no publicados oficialmente no daban, ni dan,

seguridad al contribuyente en cuanto a que un determinado problema fuera a resolverse conforme a la opinión expresada, ya que tal opinión no obliga a las autoridades (Calvo & Vargas, 1986, p. 31).

Muchos autores nombran a los criterios como circulares, ambos se desprenden del mismo ordenamiento legal, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, pero todos coinciden que la validez de estos criterios o circulares está verdaderamente limitada, no establecen obligaciones, únicamente derechos, el autor Murillo (1985, pp. 72-73), afirma que éstos poseen los siguientes caracteres:

- a) Poseen similitud con la ley, en la medida en que son normas de observancia general.
- b) Emanan de funcionarios hacendarios debidamente facultados para ello, y se dirigen a otros funcionarios de menor jerarquía.
- c) Su observancia es meramente interna, entre dependencias y servidores públicos de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- d) Su objeto es girar instrucciones a los subordinados sobre aplicación de disposiciones fiscales.
- e) Al gobernado-contribuyente no le obliga su contenido.
- f) Cuando la circular se publica en el Diario Oficial de la Federación, sí genera derechos para el gobernado contribuyente.

Fernández (2000, p. 31) dice que si bien no son del todo fuente del derecho, las circulares si influyen, se relacionan y derivan de las disposiciones fiscales, además indica que existen dos tipos de ellas:

- Las constituidas por las instituciones dadas por los superiores jerárquicos a sus inferiores, sobre el funcionamiento de la dependencia a su cargo, las cuales no nos servirán en nuestro tema de estudio.
- Y las constituidas por disposiciones de carácter general, emitidas por los funcionarios administrativos debidamente facultados para ello, con el fin de que los contribuyentes conozcan la forma como según el criterio de la

autoridad, deben conducirse o cómo deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que de los mismos deriven. Esta clase de circulares deben considerarse como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

En un principio, el Poder Ejecutivo se valió de las circulares que contenían reglas de carácter general, cuya naturaleza es la misma para las resoluciones, principalmente para definir la actuación de los niveles inferiores de la administración pública encargados de administrar las contribuciones, estas circulares tiene su sustento en la siguiente disposición del Código Fiscal de la Federación (1981):

Artículo 35. Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Es así que sin la publicación de estos criterios en el Diario Oficial de la Federación no surgen obligaciones, además de que si éstos son contrarios a los intereses de los contribuyentes no generarán obligaciones adicionales. Aunado a esto el principio de reserva de ley apoya la falta de efecto coactivo en dichos criterios, tal como lo señala Jiménez (2000, pp. 190-191) en materia tributaria se explica la exigencia de que sólo mediante leyes en sentido formal y material, en la medida que constituyan actos que contengan imperativos generales, abstractos y dotados de coacción provenientes del órgano de Estado que tenga conferida la potestad legislativa, pueden imponerse al gobernado cargas patrimoniales a título de que la reserva puede ser totalizadora respecto a dicho sector o sólo regir con relación a determinadas zonas de la referida materia.

El Código Fiscal de la Federación vigente (1981), es el fundamento legal de las resoluciones y los criterios:

Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a períodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

Ambos, resoluciones y criterios, son facultades que se han delegado al titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Estos últimos son los que precisamente están publicados en el Anexo 3 Criterios No Vinculativos de la Resolución Miscelánea Fiscal los cuales son un medio para dar a conocer los criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales (Sánchez, 1988).

Queda la duda de la legalidad de estos ordenamientos-resoluciones misceláneas, reglas de carácter general y circulares- teniendo como común denominador al Poder Ejecutivo (Ríos, 2003, pp. 15-16), debido a que la atribución es exclusiva de una sola persona en la que recae el Poder Ejecutivo siendo esta la figura del Presidente y no sus encargados del despacho.

Capítulo 4

Los servicios profesionales

4.1. Antecedentes

Considero pertinente hacer un resumen breve de la historia de este contrato, es así como conoceremos el origen que éste tuvo, nos remontamos al México del siglo XIX cuando el entonces presidente Benito Juárez acababa de promulgar las Leyes de Reforma (1859-1860), por encargo de éste fue que se confirió al Doctor Justo Sierra para que formulara el Primer Código Civil que no fue sino hasta diez años después que se promulgaría mediante decreto del Congreso de la Unión el día 8 de diciembre de 1870, el cual comenzaría su vigencia el 1º de marzo de 1871.

Fue hasta 1884 cuando se creó un nuevo Código Civil para el Distrito Federal, el cual contenía al igual que su antecesor un título dedicado a la reglamentación de los contratos de servicios: del Contrato de Obras, del Servicio Doméstico, del Servicio por Jornal, Contrato de Obras a Destajo o Precio Alzado, Porteadores y Alquiladores, Aprendizaje y el de Hospedaje, pero incluía por primera vez un capítulo dentro del título XIII exclusivamente para el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, en los artículos 2406 al 2415.

A continuación incluyo el contenido de dichos artículos (Código Civil para el Distrito Federal, 1884):

- Artículo 2406. Los contratos que se celebren en ejercicio de una profesión científica, se sujetarán a las disposiciones relativas al mandato, siempre que no haya alguna disposición especial.
- Artículo 2407. El que presta y que recibe los servicios profesionales, puede fijar de común acuerdo en cualquier tiempo, la retribución debida para aquéllos.
- Artículo 2408. Cuando no hubiere habido convenio los honorarios se regularán atendiendo juntamente a la costumbre del lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a la del asunto

caso en que se prestaron a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación que tenga adquirida el que lo ha prestado. Si los servicios prestados estuvieren regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios reclamados.

- Artículo 2409. En la prestación de servicios profesionales, pueden incluirse las expensas de los gastos que hayan de hacerse en el negocio en que aquellos se presten. A falta de convenio sobre su reembolso, los anticipos serán pagados en los términos del artículo siguiente, con el rédito legal, desde el día en que fueron hechos, sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicios cuando hubiere lugar a ella.

- Artículo 2410. El pago de los honorarios y de las expensas cuando las haya, se hará en el lugar de la residencia del que ha prestado los servicios profesionales, inmediatamente que preste cada servicio, o al fin de todos, cuando se separe el profesor o haya concluido el negocio o trabajo que se le confió.

- Artículo 2411. Si varias personas encomendaren un negocio, todas ellas serán solidariamente responsables de los honorarios del profesor y de los anticipos que hubiere hecho; pero una vez que sean cubiertos aquellos y estos por algunos de los obligados, el profesor no tiene derecho para exigir el pago de los demás.

- Artículo 2412. Cuando varios profesores en la misma ciencia presten sus servicios en un negocio o asunto, podrán cobrar los servicios que individualmente haya prestado cada uno.

- Artículo 2413. Los profesores tienen derecho para exigir sus honorarios cualquiera que sea el éxito del negocio o trabajo que se les encomiende, salvo convenio en contrario.

- Artículo 2414. Siempre que un profesor no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar oportunamente a la persona que lo ocupó quedando obligado a satisfacer los daños y perjuicios

que se causen cuando no diere este aviso con oportunidad.

Respecto de los abogados, se observará además lo dispuesto en el artículo 2390.

- Artículo 2415 el que presta servicios profesionales, sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, conforme a lo dispuesto en el Código Penal.

Es importante aclarar el término “profesor” que se utilizaba en dicha época, el cual se usaba indistintamente para cualquier profesionista, éste término acarreó mucha confusión, pero vino el periodo de la Presidencia de don Valentín Gómez Farías, en 1833 y 1834, en que otorgaron dos títulos; el de Profesor y el de Doctor (Ortega, 1988, p. 40).

Posteriormente como consecuencia de los cambios de las condiciones sociales y de la vida moderna, como sucede en todo el derecho, se presentó el proyecto de un nuevo Código, el cual entró en vigor el 1º de octubre de 1932.

A continuación señalo las diferencias entre éste y su antecesor (Código Civil para el Distrito Federal, 1928):

- Artículo 2406. Se elimina la redacción de este artículo y no es sustituido con ningún otro numeral
- Artículo 2407. El que presta y que recibe los servicios profesionales, puede fijar de común acuerdo en cualquier tiempo, la retribución debida para aquéllos. Queda contenido en el artículo 2606 y se sustituye “aquéllos” por “ellos”. Se agrega un nuevo párrafo. Cuando se trate de profesionistas que estuvieren sindicalizados, se observarán las disposiciones relativas establecidas en el respectivo contrato colectivo de trabajo. Esta última disposición a raíz de las recientes relaciones laborales que habían surgido, en especial, la de los sindicatos.
- Artículo 2408. Cuando no hubiere habido convenio los honorarios se regularán atendiendo juntamente a la costumbre del

lugar, a la importancia de los trabajos prestados, a la del asunto caso en que se prestaren a las facultades pecuniarias del que recibe el servicio y a la reputación que tenga adquirida el que lo ha prestado. Si los servicios prestados estuvieren regulados por arancel, éste servirá de norma para fijar el importe de los honorarios reclamados. Permanece igual pero contenido en el artículo 2607.

- Se adiciona una nueva disposición contenida en el artículo 2608.- Los que sin tener el título correspondiente ejerzan profesiones para cuyo ejercicio la ley exija título, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho de cobrar retribución por los servicios profesionales que hayan prestado.

- Artículo 2409. En la prestación de servicios profesionales, pueden incluirse las expensas de los gastos que hayan de hacerse en el negocio en que aquéllos se presten. A falta de convenio sobre su reembolso, los anticipos serán pagados en los términos del artículo siguiente, con el rédito legal, desde el día en que fueron hechos, sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicios cuando hubiere lugar a ella. Se mantiene la misma redacción pero en el artículo 2609.

- Artículo 2410. El pago de los honorarios y de las expensas cuando las haya, se hará en el lugar de la residencia del que ha prestado los servicios profesionales, inmediatamente que preste cada servicio, o al fin de todos, cuando se separe el profesor o haya concluido el negocio o trabajo que se le confió. Se mantiene la misma redacción pero en el artículo 2610.

- Artículo 2411. Si varias personas encomendaren un negocio, todas ellas serán solidariamente responsables de los honorarios del profesor y de los anticipos que hubiere hecho; pero una vez que sean cubiertos aquellos y estos por algunos de los obligados, el profesor no tiene derecho para exigir el pago de los demás. Se

elimina la redacción “pero una vez que sean cubiertos aquellos y estos por algunos de los obligados, el profesor no tiene derecho para exigir el pago de los demás” y la disposición queda contenida en el artículo 2611.

- Artículo 2412. Cuando varios profesores en la misma ciencia presten sus servicios en un negocio o asunto, podrán cobrar los servicios que individualmente haya prestado cada uno. Se mantiene la misma redacción pero en el artículo 2612.

- Artículo 2413. Los profesores tienen derecho para exigir sus honorarios, cualquiera que sea el éxito del negocio o trabajo que se les encomiende, salvo convenio en contrario. Se mantiene la misma redacción pero en el artículo 2613.

- Artículo 2414. Siempre que un profesor no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar oportunamente a la persona que lo ocupó quedando obligado a satisfacer los daños y perjuicios que se causen cuando no diere este aviso con oportunidad. Respecto de los abogados, se observará además lo dispuesto en el artículo 2390. Se cambia la referencia del artículo 2390 por el 2589, y la disposición queda contenida en el artículo 2614.

- Artículo 2415. El que presta servicios profesionales, sólo es responsable hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito, conforme a lo dispuesto en el Código Penal. Se elimina el texto “conforme a lo dispuesto en el Código Penal” y queda contenido en el artículo 2615.

Como pudimos observar, se mantuvo la esencia de la conceptualización y naturaleza de los servicios profesionales desde sus inicios, en ningún tiempo se hizo referencia a la exclusividad de estos servicios profesionales a cierto tipo de personas, inclusive se previno que éstos podían agruparse.

4.2. Definición de servicios profesionales

Como definición según Ortega (1988, p. 46), refiere el contrato de prestación de servicios como aquel por virtud del cual una de las partes denominada profesionista, se obliga a prestar en beneficio de la otra parte llamada cliente, determinados servicios que requieren una preparación técnica y en su caso un título profesional para su ejercicio, mediante una remuneración que se le designa honorario.

4.3. Elementos del contrato de prestación de servicios

Existen elementos que caracterizan la naturaleza legal de todo contrato, al respecto del contrato de prestación de servicios, varios autores coinciden con Ortega (1988, pp. 51-52) al señalar los siguientes:

- **Principal:** porque existe y subsiste por sí mismo, no depende de la existencia de ningún otro.
- **Bilateral:** porque ambas partes se obligan a llevarlo a cabo.
- **Consensual:** porque su consentimiento no requiere de ninguna formalidad, por el contrario éste puede darse de manera verbal, en los términos que quieran obligarse.
- **Oneroso:** lo contrario a gratuito, es decir, conlleva una retribución económica, pudiendo ser de cualquier tipo, tanto para el profesionista como para quien recibe los servicios.
- **Instantáneo:** porque al celebrarse produce sus efectos legales.
- **De tracto sucesivo:** cuando los efectos del contrato se producen a través del tiempo.
- **Conmutativo:** porque desde el inicio del contrato se conocen las prestaciones.
- **Intuite personae:** se refiere a las cualidades del profesionista, su experiencia, su prestigio para llevar a cabo las tareas confiadas, este elemento proviene de la raíz latina *intuite personae*: “por razón de la

persona, o en consideración de ella”. Actualmente sabemos que el profesionalista no solamente puede desempeñar sus actividades de manera individual, puede agruparse para prestar en conjunto sus servicios profesionales.

Me permito citar la siguiente tesis aislada que apoya mi afirmación:

Tesis: I.11o.C.43 C (10a.)	Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2005375 2 de 3
Tribunales Colegiados de Circuito	Publicación: viernes 24 de enero de 2014 13:21 h		Tesis Aislada (Civil)

CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. ES JURÍDICAMENTE POSIBLE QUE SE CELEBRE CON UNA PERSONA MORAL EN SU CARÁCTER DE PRESTADOR.

De acuerdo a la definición de ese contrato, ha sido generalmente aceptada su naturaleza intuitu personae, esto es, que históricamente, ha sido concebido como la prestación del servicio por parte de una persona física ya que, precisamente, los conocimientos en la materia que se le encarga son personales; de ahí la confianza que el cliente tiene sobre el prestador. Por ello, de un análisis literal a los artículos 2606 a 2615 del Código Civil Federal, podría concluirse que la prestación de servicios profesionales, excluiría la posibilidad de que el prestador sea una persona moral, porque ésta se conforma por más de una persona física y actúa por conducto de sus representantes, lo que en apariencia entraría en choque con la propia naturaleza intuitu personae del contrato. No obstante, los tiempos actuales, así como la complejidad en las relaciones que surgen entre los gobernados, conllevan a la necesidad de actualizar los mecanismos que tiendan a garantizar la efectividad de las normas acorde con la realidad social. En esos términos, actualmente, el contrato de prestación de **servicios** no siempre se celebra únicamente entre dos personas físicas (cliente

y prestador), sino que precisamente, ha tenido gran auge el surgimiento de personas morales cuyo objeto es, precisamente, la consultoría y prestación de servicios profesionales en diversas materias. Resulta lógico que esas personas morales no actúan por persona específica o uno solo de sus miembros sino que, por su propia naturaleza, requieren emplear diversas a fin de cumplir con las obligaciones contraídas con el cliente. Por ello, no puede concebirse como desde un inicio la naturaleza intuitu personae del contrato de prestación de servicios profesionales, cuando en la realidad, tal acto jurídico se celebra con una persona moral en su carácter de prestadora, ya que sin hacer desaparecer esa naturaleza, debe atenuarse para permitir el fin perseguido por el contrato, como es la prestación del servicio profesional que es lo que interesa a ambos contratantes. Así se logra un equilibrio entre la propia naturaleza del contrato y los fines últimos que persigue, ya que es lógico que las personas morales pueden actuar por conducto de diversos representantes o empleados, con la única condicionante de que sean capaces y con los conocimientos que requiere la materia sobre la que versará el servicio.

DÉCIMO PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 338/2013. Dupont México, S.A. de C.V. 27 de septiembre de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Indalfer Infante Gonzales. Secretario: Tomás Zurita García.

De manera general los contratos regulados por la legislación vigente requieren de otros elementos para su existencia, para ello el Código Civil Federal vigente (1928), señala:

Artículo 1794. Para la existencia del contrato se requiere:

-Consentimiento; para este tipo de contrato el momento en que se configura esta hipótesis podría ser cuando se aceptan los honorarios por parte del cliente.

-Objeto que pueda ser materia del contrato, el cual debe ser lícito y posible.

También existen requisitos de validez para que produzcan sus efectos, los cuales se mencionan a continuación (Código Civil para el Distrito Federal vigente, 1928):

- Capacidad: Tanto para el profesionista como para el cliente, el Código Civil afirma que mientras no se esté impedido por la ley para ello se cuenta la capacidad para contratar.

La Ley relativa al ejercicio de Profesiones en el Distrito Federal vigente (1945) en su artículo 25 señala que para ejercer las profesiones a que se refiere el artículo segundo transitorio se requiere para su ejercicio:

- Estar en pleno goce y ejercicio de los derechos civiles.
- Poseer título legalmente expedido y debidamente registrado, y
- Obtener de la Dirección General de Profesiones patente de ejercicio.

En un principio se había concebido la prestación de servicios de forma individual, claro está, que no existía una restricción para que ésta fuera exclusiva de las personas físicas, sino que, la época aún no prevenía la inclusión de ciertas estructuras jurídicas que actualmente tenemos en nuestro país, las cuales por causas de desarrollo económico surgen para mejorar y aumentar la productividad y competitividad en un mercado actual de muchas más exigencias, estoy hablando de los llamados outsourcing, que será mi siguiente tema de análisis.

Capítulo 5

El outsourcing: como una manera de prestación de servicios de personal

5.1. Sus orígenes a nivel mundial

Comenzó a principios de la era post-industrial como una estrategia de negocios por la competencia en los mercados globales.

En la industria automotriz tuvo su primera aparición, Henry Ford al comenzar con la producción del famoso carro Modelo T negro, se vio obligado a subcontratar con terceros a la fabricación de partes requeridas en su producción.

Fue hasta los años 70 que se empezó a implementar en el manejo de la información tecnológica y comenzó a tener un gran auge, entre las primeras empresas que lo hicieron se encuentran: EDS, Arthur Andersen y Price Waterhouse.

Un estudio elaborado por la prestigiosa firma Price Waterhouse (Outsourcing entra a la nueva era: El inicio de la colaboración empresarial) nos muestra que es vital para las empresas adoptar un nuevo modelo de Outsourcing que incluye la colaboración entre empresarios, para enfrentar los retos del futuro.

Pat McArdle, global outsourcing partner de PWC, dijo que el outsourcing se está desarrollando rápidamente, desde ahora necesitamos administrar redes de trabajo basadas en relaciones que impliquen más transparencia, mejor comunicación, confianza extrema y reciprocidad genuina (McArdle, 2007).

5.2. Definición del outsourcing

Si bien no existe una definición como tal de este vocablo anglosajón, varios autores de revistas del ámbito empresarial lo definen como:

La revista mexicana *Emprendedores* (1998, p. 56) proporciona la siguiente definición: Proveerse del exterior, el outsourcing no se refiere a bienes materiales, sino a procesos de negocios, si bien la idea seguramente proviene del concepto de subcontratación de fabricación.

Otra definición consiste en que es una transferencia de planeación, administración y de hecho la propia operación de determinadas funciones a alguien muy profesional (muy experto, muy capaz, de calidad mundial) fuera de la empresa (López, 2000, p. 28).

De una manera más resumida se trata de descentralizar una parte del negocio (Santamaría, 2008, p. 6) para poder llevar a cabo tareas especializadas por personal externo, el cual además de tratar reducir costos y obtener mejores beneficios, incrementa la competitividad de una empresa.

El concepto de outsourcing ha evolucionado, en sus orígenes era considerado como una simple táctica, pero en la actualidad debe ser considerado como una herramienta de estrategia empresarial, las razones para implementar el outsourcing pueden ser las siguientes:

- Reducción y optimización de los costos de operación.
- Mejoría y estabilidad en la gestión administrativa.
- Concentración de los negocios y disposición más apropiada de los fondos de capital debido a la reducción o no uso de los mismos en funciones no relacionadas con la razón de ser la compañía.
- Acceso al dinero efectivo. Se puede incluir la transferencia de los activos del cliente al proveedor.
- Disposición de personal altamente capacitado.
- Mayor posicionamiento en el mercado.

5.3. El contrato de outsourcing

Si bien, en nuestra legislación no está regulado de manera concreta este tipo de contrato, cumple con las siguientes características generales (Bastidas, 2011):

- Es de carácter consensual, en similitud con el contrato de prestación de servicios, no existe una formalidad para hacerlo y puede nacer jurídicamente por el acuerdo verbal de las partes.
- Es bilateral, ya que ambas partes pactan de común acuerdo, para una de ellas la retribución y para la otra la función que la empresa contratante le ha conferido.
- Es oneroso, porque implica erogaciones para ambas partes.
- Es de tracto sucesivo, porque sus efectos se mantienen a través del tiempo determinado o determinable.
- Es autónomo, ya que no depende de la existencia de ningún otro.
- Es atípico, ya que no se encuentra regulado.

Como vimos contiene muchas similitudes al contrato de prestación de servicio, no quiero decir que se trate de la misma figura jurídica, pero las similitudes me llevan a pensar que no habría imposibilidad para que ambos tengan la misma finalidad económica, el encargo de ciertas actividades que pueden hacerse de manera individual o por medio de estas figuras jurídicas que están teniendo mucho auge en la búsqueda de optimizar la administración empresarial de una organización.

5.4. El outsourcing en México

En México, el tema del outsourcing no es nuevo, hace varias décadas que se han estado llevando a cabo este tipo de servicios, existen diversas fuentes que indican que en los últimos años las cifras en nuestro país en materia de outsourcing han ido incrementando hasta ocupar un porcentaje importante como fuente de trabajo formal, más de un 40% representaba en el 2009 (Silva, 2010) y es seguro que las cifras siguen en aumento.

Esta forma de contratación no está regulada en nuestra legislación nacional, sin embargo, existe otra que es conocida como intermediación. La Ley Federal del Trabajo vigente (1970) en su artículo 12 define como intermediario a “la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten sus servicios a un patrón”.

Además en esa misma Ley se regulan los derechos y condiciones de trabajo para las personas que prestan sus servicios y establece que serán responsables solidarios las personas que utilicen intermediarios para la contratación de trabajadores por las obligaciones que se generen y los servicios que les presten. De las ideas anteriores se puede interpretar que existe una relación de subordinación mediante la figura del outsourcing, por lo tanto, si la empresa intermediaria no cumple con sus obligaciones laborales, la empresa que contrató sus servicios debe responder de manera solidaria.

Conclusiones

PRIMERA. Los criterios no vinculativos son interpretaciones de la autoridad hacendaria que modifican la base gravable al no permitir la deducibilidad de ciertas erogaciones, además forman parte del Anexo 3 de la resolución miscelánea por lo tanto gozan de la misma naturaleza de éstas, y únicamente deberían facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a los contribuyentes, éstas al igual que los reglamentos, son una facultad exclusiva del Poder Ejecutivo, el cual se deposita en el Presidente de la República, pero al no existir en la Constitución una norma que permita delegar las facultades de imposición en este ámbito, los criterios no vinculativos carecen de la legalidad lo que significa ir en contra del principio del Estado de Derecho.

SEGUNDA. La interpretación del Servicio de Administración Tributaria que da origen al criterio no vinculativo, excluye a las empresas que prestan servicios de personal, bajo una interpretación restrictiva, porque genera una definición que ni el mismo legislador advirtió, ya que bajo el método de interpretación evolutivo se debería de analizar la situación actual para darle un significado más amplio a la prestación de servicios profesionales, ya que las necesidades de competitividad de las empresas han evolucionado y requieren que disposiciones como las que regula el derecho civil sean modificadas en beneficio de los individuos y las figuras colectivas.

TERCERA. La disposición a que se refiere el artículo 28 fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en torno a la deducibilidad de los gastos de viaje que realizan ciertos contribuyentes, y que fue interpretada por el Servicio de Administración Tributaria como una práctica fiscal indebida, se basa únicamente en concebir la prestación de servicios como una actividad exclusiva de un individuo, sin embargo bajo el estudio del derecho civil de nuestra legislación no está restringido a que también las figuras jurídicas, entendidas como personas morales, puedan prestar este tipo de servicios, más aún en la actualidad que las

empresas buscan la competitividad a través de descentralización de ciertas áreas que pueden ser administradas por terceros como lo son las empresas de outsourcing, por lo que considero que el concepto de prestación de servicios debe ser ampliado hacia las personas morales y por lo tanto permitir la deducción de las erogaciones por concepto de gastos de viaje que se hagan a favor de las personas que presten sus servicios a través de empresas de servicios de personal.

CUARTA. El principio de proporcionalidad y equidad debe tomar en consideración el impacto de los tributos, tomar en cuenta las condiciones de los contribuyentes, que la contribución refleje la dimensión económica del hecho imponible; por lo tanto, el no permitir que ciertas erogaciones que aún cumpliendo con el requisito de estricta indispensabilidad puedan formar parte de la base gravable sujeta al pago del impuesto, representa un quebrantamiento al vínculo que debe existir entre el principio de capacidad contributiva y el de igualdad tributaria.

Referencias

- Arrijo Vizcaino, A. (1991). *Derecho fiscal, 7a. Ed.* México: Editorial Themis.
- Bastidas Patiño, A. (noviembre de 2011). *El outsourcing: un verdadero contrato empresarial de corte estratégico*. Recuperado de Revista Investigium IRE:
<http://investigiumire.iucesmag.edu.co/ire/index.php/ire/article/view/26>
- Calvo Nicolau, E. V. (1986). *Estudio de la ley del impuesto sobre la renta*. México: Editorial Themis.
- Carrasco Iriarte, H. (2001). *Derecho fiscal I*. México: IURE editores.
- Código Civil para el Distrito Federal vigente para 2014. (1884). México.
- Código Civil Federal vigente para 2014. (1828). México.
- Congreso Constituyente. (5 de febrero de 1917). Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos vigente para 2014. México.
- Congreso de la Unión. (26 de mayo de 1928). Código Civil para el Distrito Federal. México: Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (26 de mayo de 1945). Ley Reglamentaria del artículo 5o. Constitucional, relativo al ejercicio de las Profesiones en el Distrito Federal vigente para 2014. México: Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (1 de abril de 1970). Ley Federal del Trabajo. México, México: Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (29 de diciembre de 1976). Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente para 2014. México: Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (31 de diciembre de 1981). Código Fiscal de la Federación vigente para 2014. México: Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (15 de diciembre de 1995). Ley del Servicio de Administración Tributaria. México vigente para 2014 : Diario Oficial de la Federación.
- Congreso de la Unión. (11 de diciembre de 2013). Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2014. México: Diario Oficial de la Federación.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2013). *Normas de Información Financiera*. México: Intituto Mexicano de Contadores Públicos.
- De la Garza, S. F. (1986). *Derecho Financiero Mexicano, 14a. Ed.* México: Porrúa.

- Emprendedores. (1998). Herramientas de Productividad y Progreso: Outsourcing. *Emprendedores*, 55-57.
- Fernández Martínez, R. d. (2000). *Derecho Fiscal*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores SA de CV.
- Flores Zavala, E. (1991). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Porrúa.
- García Belsunce, H. A. (1959). *La interpretación de la ley tributaria*. Argentina: Abeledo Perrot.
- García Bueno, M. C. (2007). *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1977). *Derecho financiero*. Buenos Aires, Argentina: De Palma.
- Góngora Pimentel, G. D. (1997). El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo. *Lex*.
- Guastini, R. (2003). *Estudios sobre la interpretación jurídica, 2a. Ed.* México: Porrúa.
- Hallivis Pelayo, M. L. (2009). Interpretación en materia tributaria. En G. Ríos Granados, *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado* (págs. 75-95). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible; teoría general del derecho tributario sustantivo, 3a. Ed.* Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Jiménez González, A. (2000). *Lecciones de derecho tributario, 6a. Ed.* México: Ediciones Contable, Administrativas y Fiscales.
- Kohler Eric, L. (2000). *Diccionario para contadores*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- López del Valle, S. (2000). Estrategias de Outsourcing (La subcontratación) (2a parte). *Emprendedores*, 28-29.
- McArdle, P. (25 de mayo de 2007). *International workplace*. Recuperado de <https://www.internationalworkplace.com/services/news/8628/collaborative-partnership-vital-to-meet-new-age-outsourcing>
- Murillo Belmontes, F. (1985). *Lecciones de derecho tributario*. México: Departamento de Investigaciones Jurídicas de la Escuela de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas.
- Nava Rodríguez, M. A. (2010). La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 241-263.

- Ono outsourcing Nómina, Personal y RR.HH.* (2014). Recuperado de http://outsourcingdenomina.com/tendencias_y_argumentos/casos-de-exito/casos-de-exito-lvmh/
- Ortega Solís, A. (1988). *El contrato de prestación de servicios profesionales*. México: Gobierno del Estado de Jalisco, Secretaría General.
- Queralt, J. M. (2000). *Derecho tributario, 5a. Ed.* Pamplona, España: Editorial Aranzadi.
- Ríos Granados, G. (2003). *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Ríos Granados, G. (2009). *Biblioteca Jurídica Virtual*. Recuperado de Instituto de Investigaciones Jurídicas: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2724>
- Ríos Granados, G. (2009). *Notas sobre derecho tributario mexicano*. México: Porrúa.
- Ríos Granados, G. (s.f.). *Notas sobre derecho tributario mexicano*.
- Sánchez Hernández, M. (1988). *Derecho tributario, 2a. Ed.* México: Cardenas Editor y Distribuidor.
- Santamaria García, J. (2008). Outsourcing, ¿defraudación fiscal? Un método inicial de evaluación del riesgo. *Consultorio fiscal*, 5-14.
- Savigny, F. C. (1878). *Sistema de derecho romano*. Madrid, España: L.I.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (22 de octubre de 2007). Decreto por el que se expide el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y se modifica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México: Diario Oficial de la Federación.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2014). Resolución Miscelánea Fiscal para 2014. *Anexo 3 Criterios no Vinculativos de las Disposiciones Fiscales y Aduaneras. Quinta Modificación*. México: Diario Oficial de la Federación.
- Semanario Judicial de la Federación*. (s.f.). Recuperado de <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>
- Silva Méndez, J. L. (2010). ¿Cómo se regula el outsourcing en México? *Cuestiones constitucionales*.
- Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Traducción y estudio introductorio de Juan Martin Queralt*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.