

**EXTRAPOLACIÓN DEL
FRAUDE A LA LEY CIVIL
AL DERECHO TRIBUTARIO
EN MÉXICO**

Lic. Gustavo Amezcua Gutiérrez

ÍNDICE	Página
PLANTEAMIENTO	5
<i>Capítulo I</i>	9
LA ECONOMÍA DE OPCIÓN O PLANEACIÓN FISCAL Y LA INTERPRETACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO.	
1. La Economía de Opción.	
2. La Interpretación Jurídica Fiscal en México	
<i>Capítulo II</i>	55
VERDAD LEGAL FISCAL, SIMULACIÓN Y OTRAS PAUTAS ANTIELUSIÓN EN MÉXICO.	
1. Verdad jurídica.	
2. Verdad formal o legal.	
3. Ficciones.	
4. Presunciones.	
5. Simulación.	
6. Inexistencia.	
7. Sustancia sobre forma.	
8. Razón de negocios.	

*Capítulo III***112****EL CONCEPTO ORIGINARIO DEL FRAUDE A LA LEY.**

1. Concepto Genérico de Fraude.
2. Concepto de Fraude a la Ley.
3. Nociones de Carácter Subjetivo, Objetivo y Mixto del Fraude a la Ley.
4. Definiciones Legal, Jurisprudencial y Doctrinaria en España.
5. La Recepción del Fraude a la Ley en España.
6. La Figura Jurídica Española denominada conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

*Capítulo IV***140****LA INCORPORACIÓN O EXTRAPOLACIÓN DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.**

1. La Recepción del Fraude a la Ley en el Derecho Civil Mexicano.
2. Posturas Divergentes Respecto a la Presencia en el Sistema Jurídico Mexicano del Fraude a la Ley Civil.
3. Iniciativas de Integración del Fraude a la Ley Tributario en México.
4. Estado Actual de la Cuestión.

(Posible colisión del fraude a la ley en tanto que pauta invalidante tributaria con el nuevo control de convencionalidad)

CONCLUSIONES. 189

FUENTES DE INFORMACIÓN. 196

PLANTEAMIENTO

La perspectiva del trabajo nuclear, referido a un aspecto puntual de una institución jurídica, propio de la naturaleza de una tesis doctoral, nos plantea, definir el tema en términos de analizar uno de los límites fiscales de la libertad contractual, esto es, la extrapolación del Fraude a la Ley Tributaria en México, y solo por lo que ve a la evolución de los intentos de incorporarlo a nivel Federal en México.

Según la Real Academia de la Lengua Española¹, en su diccionario extrapolación es:

Averiguar el valor de una magnitud para valores de la variable que se hallan fuera del intervalo en que dicha magnitud es conocida// Aplicar conclusiones obtenidas en un campo a otro.

Eli de Gortari², sostiene en su Diccionario de Lógica que es:

Proceso de inferir un valor mayor o menor de todos los valores dados de una función o de un grafo// Encontrar valores o términos de una serie a uno u otro lado de los valores conocidos, extendiendo así el rango de los valores.

¹ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima, Primer Edición, Madrid, 1992. pág. 940.

² De Gortari, Eli. Diccionario de la Lógica. Editorial Plaza y Valdés.

Así, la cuestión estriba en examinar cómo es que se ha buscado trasplantar la figura civilista del Fraude a la Ley, tipificada en el caso de México en el artículo 15 del Código Civil Federal al contexto tributario mexicano.

El Fraude a la Ley, constituye el reverso o contrafigura de lo que en España se ha dado en llamar economía de opción y que en México se le suele llamar planeación fiscal.

El fenómeno consistente en elegir el camino o la vía contractual o negocial con menor costo fiscal, también conocido como elusión, es como una moneda que presenta dos caras, la del lícito ejercicio del derecho de libertad contractual y la del tortuoso territorio de las conductas del contribuyente que representan o un atentado a la verdad o la utilización de normas de cobertura para obtener un resultado interpretativo conforme a la letra pero no al sentido o finalidad de la norma.

El legítimo ejercicio del derecho a la planeación fiscal o economía de opción presupone necesariamente tres elementos:

- a) La recta interpretación de las normas involucradas.
- b) La correcta calificación de los hechos susceptibles de ser subsumidos en los supuestos normativos correspondientes.
- c) El no violentar pautas antielusión, tales como el Fraude a la Ley.

La recta interpretación de las normas involucradas, resulta particularmente problemática en la materia tributaria, y en México como en el mundo ha originado grandes controversias, por lo que en el primer capítulo examinaremos el derecho a la libre elección del camino contractual con menos impuestos y la interpretación fiscal en México.

La variable relativa a la correcta calificación de los hechos nos lleva a abordar en el Capítulo II, el problema de la fijación de la verdad legal fiscal y de su reverso que es la simulación, así como de las pautas antielusión complementarias o equivalentes al Fraude de Ley, generadas en los sistemas jurídicos anglosajones como lo son “*substance over form*” substancia sobre forma y “*business purpose test*”, propósito o razón de negocios y algunas otras previstas en la Ley mexicana como las presunciones y ficciones jurídicas.

A diferencia del ordenamiento Español, en cuyo artículo 15 de la Ley General Tributaria, contempla la figura del Fraude a la Ley, bajo la denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, en el caso Mexicano no existe ningún precepto legal que establezca la figura del Fraude a la Ley Tributaria.

El Gobierno Mexicano ha realizado múltiples intentos para combatir la Elusión Fiscal, buscando establecer figuras próximas o equivalentes al Fraude a la Ley Tributaria, sin que a la fecha exista norma alguna que lo contemple explícitamente.

No obstante ello, diversos precedentes de los tribunales mexicanos han reconocido la existencia y funcionalidad del Fraude a la Ley Tributaria, como pauta jurídica invalidante de actos que carezcan de sustancia económica o que respeten la letra pero no el sentido o teleología de la norma tributaria.

Ahora bien, la falta de una previsión en norma expresa, nos lleva a preguntarnos: ¿si la presencia o incorporación de esta figura al sistema jurídico mexicano, reconocido en esos precedentes, constituye una extrapolación o trasplante jurídico conceptual y contextual de este instituto?.

Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero³, han sostenido que, el Fraude a la Ley constituye un ilícito atípico en la medida que implica una colisión u oposición a los principios jurídicos.

Al ser el Fraude a la Ley una figura jurídica cuyo origen se encuentra en el Derecho Civil y en el contexto del derecho conflictual propio del derecho internacional privado, se impone examinar en el Capítulo III esos conceptos originarios de esta figura.

Por último, nos ocuparemos en el Capítulo IV de revisar los intentos de extrapolación de esta figura jurídica al campo del derecho tributario mexicano, y el estado actual de la cuestión.

³ Atienza, Manuel y Ruíz Manero, Juan. Ilícitos Atípicos. Página 9. Editorial Trotta. Madrid, España, 2000.

CAPITULO I

LA ECONOMÍA DE OPCIÓN O PLANEACIÓN FISCAL Y LA INTERPRETACIÓN FISCAL FEDERAL EN MÉXICO

1. LA ECONOMÍA DE OPCIÓN

El valor jurídico de la libertad y el alcance de este derecho constituye y ha constituido una de las fuentes o puntos de discusión más enconados entre los operadores y teóricos del derecho.

Esa facultad de hacer y decir, sin sujeciones o subordinación, salvo por lo que se oponga a las leyes, en que consiste la libertad (según las acepciones 4 y 5 reconocidas por la Real Academia Española al término), puede examinarse desde el punto de vista del ciudadano o desde el punto de vista de los órganos de poder del Estado.

Así, por ejemplo, desde la perspectiva de dichos órganos, en el sistema jurídico alemán se ha establecido y explorado el concepto de la libertad de configuración legislativa (*Gestaltungsfreiheit des Gesetzgeber*), y se han sometido a un test de proporcionalidad las intervenciones del Estado Legislador en los derechos fundamentales, con el sentido de poner límites a los límites de tales derechos⁴.

⁴ Fernández, Tomás Ramón. "De la Arbitrariedad del Legislador". Editorial Civitas. Madrid 1998. Páginas 33 a 36

En el ámbito privado, o de los particulares, se ha discutido y se discute mucho sobre el alcance y medida de la libertad de configuración jurídica, comúnmente denominada libertad contractual o autonomía privada o de la voluntad.

Por ejemplo, en los contextos societario y cambiario, parece quedar claro que (conforme al sistema de *números clausus* o cerrados que siguió el legislador federal mexicano, al concebir tanto a las sociedades mercantiles como a esa otra ficción jurídica que son los títulos de crédito), a un particular no le sería posible crear a su voluntad un tipo societario o un título de crédito diverso de los contemplados en las respectivas leyes, y reconocerles la funcionalidad que les es propia a esas figuras típicas.

Ahora bien, no toda atipicidad o falta de previsión o regulación específica, implicara una imposibilidad de actuar válidamente en el tráfico jurídico, es más, resulta extremadamente común que, por razones económicas, pragmáticas, comerciales, etc., se celebren contratos para los cuales la ley vigente no contempla no solo disciplina o regulación alguna, sino que ni siquiera les atribuye un nombre, como ocurre por ejemplo con el contrato asociativo denominado Joint Venture (en una traducción muy literal, aventura conjunta o coinversión).

Este terreno de la atipicidad, así como la existencia de fisuras legales y la utilización de negocios jurídicos indirectos, como por ejemplo el fideicomiso, se han utilizado por los ciudadanos para optimizar los impuestos o lo que es lo

mismo, en la búsqueda del camino o vía contractual o negocial con menor costo fiscal.

El ejercicio de ese derecho a la libre elección del camino con menos impuestos, ha originado una gran controversia, no solo en México sino en el Mundo.

Al respecto, podemos identificar dos sistemas antagónicos, a saber:

- a) Los sistemas permisivos, o de la “Doctrina de la Libre Elección”, como el Estadounidense, o el que llegó a ser el más permisivo de todos que es el Australiano.
- b) Los sistemas restrictivos o del “*Fraus Legis*”, como el español, el argentino o el más restrictivo que es el del Estado de Israel.

En México, al derecho de elegir el camino contractual con menos impuestos se le suele llamar planeación o estrategia fiscal de parte de los contribuyentes y elusión fiscal de parte del fisco, al respecto pareciera existir un conflicto de lógicas (quizá a ello se deba el que en España al Fraude de Ley actual se le hubiere denominado “Conflicto en la aplicación de la norma tritutaria”), ya que mientras que el contribuyente lo identifica como un derecho cuyo ejercicio le corresponde legítimamente, el fisco lo entiende como un fenómeno ilegítimo que debe ser combatido.

En efecto, en el mundo de la empresa, el imperativo fundamental es la generación de valor, teniendo especial énfasis, en este contexto, el tema de la rentabilidad.

La lógica de la empresa implica la exigencia de resultados y la ecuación que conduce hacia el resultado de la rentabilidad, tiene mucho que ver con visión estratégica, modelo de negocio, crecimiento, márgenes de utilidad, eficiencia y eficacia operativas, utilización óptima y eficaz de recursos, mejora de procesos y por supuesto reducción o abatimiento de costos.

Así las cosas, resulta evidente que desde la lógica de la empresa (así como, desde el postulado del *homo economicus*, entendido como el tomador de decisiones económicas racionales) es por demás obvio y natural el buscar ejercer la libertad de negociación y contratación para encontrar el camino menos costoso tanto financiera como fiscalmente hablando (incluso ese sesgo de optimización constituye la esencia de la función financiera).

Sin embargo, esta lógica empresarial se ha visto tradicionalmente enfrentada en todo el mundo, con otra lógica muy similar, en tanto que tiende a privilegiar los resultados, pero a la vez muy contrastante, en la medida de que esos resultados que suele buscar la lógica recaudatoria de los fiscos, se traduce en la siempre apremiante pretensión de obtener la mayor recaudación posible.

Este choque de lógicas o perspectivas entre la empresa y los fiscos, permite entender en buena medida las polémicas y tensiones generadas en torno al tema de la validez o no de la planeación, estrategia o evitación fiscal, también

conocida como economía de opción o minoración tributaria y sus límites o mecanismos de control como el Fraude a la Ley.

En España Joan- Francesc Pont Clemente⁵, señala:

“...LA ECONOMÍA DE OPCIÓN ES EL TRASUNTO TRIBUTARIO DE LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD DEL CÓDIGO CIVIL, es el concepto que describe el derecho inalienable de los sujetos de Derecho privado a establecer entre ellos los vínculos negociales que crean convenientes y a hacerlo de la forma y manera que les resulte más beneficiosa. Actuar de esta forma, lejos de constituir una aberración, es un síntoma de comportamiento racional y razonable. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1997 señala, expresamente, que <<la elección de una determinada operación financiera o mecanismo de inversión entre el elenco de los admitidos por el Derecho con la intención de buscar un determinado trato fiscal no conlleva per se ningún inconveniente respecto de la naturaleza jurídica del negocio realizado>>. Los ciudadanos toman, a menudo, decisiones que están influidas por la existencia de la fiscalidad...” (énfasis añadido)

José Luis Pérez de Ayala⁶, nos refiere que el marco en el que José Larraz acuñó el concepto de economía de opción en 1952, fue que frente a la

⁵ Pont Clemente, Joan-Francesc. “La Economía de Opción”. Marcial Pons, Madrid, 2006. Página 18.

⁶ José Luis Pérez de Ayala. “El Régimen Fiscal de las ‘Economías de Opción’ en un Contexto Globalizado. Instituto de Estudios Fiscales.

Jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, producida entre 1939 y 1951 sobre interpretación de normas tributarias, Larraz propugnó que se aplicaran en Derecho Tributario, no solo criterios interpretativos con base en el elemento literal y/o lógico, sino también a partir de los elementos histórico y sistemático, en la medida que permitieran la aplicación de la norma de acuerdo a su espíritu y finalidad.

Pérez de Ayala, nos señala que Larraz, sostuvo el método del literalismo, solo cuando: “el precepto fuera literalmente suficiente y el contribuyente hubiera actuado de buena fe (y no en Fraude de Ley) ...”, caso en el cual consideró incluso como una garantía del contribuyente la aplicación literal vinculado con el concepto de buena fe en materia tributaria, Larraz desarrollo el concepto de “economía de opción” como lo opuesto a los negocios simulados o en fraude de ley.

Y el propio autor, señala que Larraz, concibió la “economía de opción” como una:

- “a) opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales...
- b) Económicamente equivalentes...
- c) Solo por motivos de ahorro o menor coste fiscal...”

Y como clases de “economías de opción”, Larraz, distingue, entre las explícitas y las implícitas o tácitas, refiriendo que las primeras, son las que la propia ley posibilita al regularlas explícitamente (opciones legales) en cuanto a supuestos y consecuencias, en cambio las segundas, al no estar

explícitamente reguladas en cuanto a supuestos y consecuencias, se provocan desde fuera de las normas tributarias.

Las “economías de opción” implícitas serán válidas en tanto que no contrarían el espíritu de la ley, y ahí surge un cuestionamiento importante en cuanto a si la ley cuyo espíritu no debe ser contrariado para validar una “economía de opción” implícita es el de la ley tributaria o el del Derecho Privado.

Pérez de Ayala, nos indica que lo relevante es el espíritu de la ley fiscal evitada.

El mismo autor, alude a la Sentencia e 27 de Febrero de 2000, en la que el Tribunal Constitucional Español, sostuvo que: “existen ‘economías de opción’ legales, pero (jurídicamente) ‘indeseables’ para el legislador fiscal.”

Pont Clemente⁷, refiere que:

“PALAO señaló ya en 1966 que la única opción que se ofrece al contribuyente <<es la de realizar o no el presupuesto de hecho de la norma tributaria o realizar uno o más de entre diversos presupuestos, posibilidad que ni es privativa del Derecho tributario ni necesita ser designada con un término especial>>. En esta línea, ROSEMBUJ dialoga intelectualmente con la TEORÍA DEL ESPACIO JURÍDICO VACÍO DE BOBBIO y concluye, de forma provocativamente didáctica, que LA ECONOMÍA DE

⁷ Pont Clemente, Joan-Francesc. “La Economía de Opción”. Marcial Pons, Madrid, 2006. Página 15.

OPCIÓN PERTENECE A ESE ESPACIO, LO QUE, en consecuencia, **LA CONVIERTE EN UNA MATERIA JURÍDICAMENTE IRRELEVANTE**, entiendo que en el sentido que le da BOBBIO a este concepto como sinónimo de **AQUELLOS COMPORTAMIENTOS HUMANOS EN LOS QUE EL SUJETO NO ESTÁ VINCULADO POR NORMAS IMPERATIVAS, SINO QUE ES PERFECTAMENTE LIBRE**.

(...)” (énfasis añadido)

En contraste con ello Violeta Ruíz Almendral⁸, sostiene que:

“(…)

BUENA PARTE DE LOS PROBLEMAS DE FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA SON PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN, Y GRAN PARTE DE ÉSTOS ESTÁN RELACIONADOS CON CUÁLES HAYAN DE SER LOS TÉRMINOS EN QUE SE PLANTEA LA RELACIÓN ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRIVADO.

Aflora aquí con especial intensidad el clásico conflicto entre ambas ramas del Derecho, que en este caso se concreta en la pregunta acerca del grado, o del tipo, de independencia del segundo con respecto del primero. Esta discusión tiene todo tipo de implicaciones prácticas, aunque éstas no siempre se pongan de manifiesto, quizás porque a menudo el análisis doctrinal se ha limitado al plano teórico.

⁸ Ruíz Almendral, Violeta. “El Fraude a la Ley Tributaria a Examen”. Editorial Thomson Aranzadi. Navarra, 2006. Páginas 25, 26 y 27.

En apariencia, la premisa puede parecer falaz, en la medida en que es posible sostener la imposibilidad lógica de que exista una contraposición total entre Derecho tributario y privado, ya que ambos forman parte del mismo sistema, e incluso se garantizan o apoyan mutuamente. Así afirmaba R. WALZ que <<la libertad negocial que posibilita el Derecho privado no puede garantizarse en forma gratuita (...) dicha libertad solo puede ser garantizada por el Estado (...) a través de contribuciones dinerarias de sus ciudadanos>>, de donde se sigue que <<la obligación tributaria es el correlato natural del sistema (...) capacidad de actuación jurídica (Rechtstfähigkeit) y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda>>. Aunque parten de postulados diferentes, esta idea conforma también el hilo conductor del trabajo de L. MURPHY Y T. NAGEL, donde entre otras aportaciones se desmonta la tesis de que puede mantenerse una contraposición estricta entre Estado e individuo en materia tributaria, o entre una propiedad antes o después de impuestos, como si el derecho de propiedad no fuera a su vez consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos lo que, en última instancia, no es más que el <<mito de la propiedad>> (myth of ownership). Recoge también esta consideración el Tribunal Constitucional alemán con una frase cuya simpleza es sólo aparente, pues concentra la idea de que **NO PUEDE HABLARSE DE LA AUTONOMÍA PRIVADA COMO UN <<COTO DE CAZA>> con finalidades ya no independientes, sino opuestas, a las del derecho tributario,** de manera que <<*en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante el sistema tributario, en el*

éxito de la actividad económica privada>>. O, finalmente, en palabras de P. KIRCHHOF: <<el impuesto es la condición o presupuesto y la consecuencia, no lo contrario de la garantía constitucional del derecho a la propiedad y la libertad de empresa>>.

(...)” (énfasis añadido)

Así la cuestión estriba en determinar cuál es el alcance o extensión de ese derecho de libertad, el cuál, parte del ámbito del espacio jurídico vacío de BOBBIO y que según PALAO comprende los comportamientos humanos no sujetos a normas imperativas y en los que se es perfectamente libre, lo cual podríamos identificar con el territorio de lo no regulado, o lo que es igual de vacíos de ley que se traducen en lo no sujeto a imposición.

Sin embargo, también resulta sumamente problemático determinar el alcance o extensión tanto de las llamadas “economías de opción implícitas” como de ese espacio vacío o territorio de lo no sujeto a imposición ya que ello, implica por lo menos tres desafíos.

El primero tiene que ver con la delimitación del alcance o significado de las normas involucradas o hechos imponibles, esto es, problemas de interpretación.

El segundo se refiere a los problemas de la calificación de los hechos, susceptibles de ser subsumidos en esos supuestos.

El tercero, el relativo al alcance, operatividad y funcionalidad de las figuras antiabuso que como el Fraude a la Ley, constituyen límites a ese derecho de libertad, comúnmente denominadas reglas antielusión.

El propio LARRAZ al acuñar el concepto de economía de opción, ya nos señalaba que era un espacio de libertad contractual con ciertos límites, a saber:

- a) Concordancia entre lo formalizado y la realidad.
- b) Ausencia de simulación.
- c) No contrariar ni la letra, ni el espíritu de la Ley, y
- d) Procurar un ahorro tributario.

Esos límites referidos por LARRAZ, implican las tres condiciones señaladas que son:

- a) Recta interpretación de las normas.
- b) Correcta calificación de los hechos, y
- c) El no violentar pautas antielusión.

2. LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA FISCAL EN MÉXICO

En México, la base constitucional de la interpretación, la encontramos en el artículo 14, último párrafo de la *Constitución Federal* en los siguientes términos:

“En los juicios de orden civil la sentencia definitiva (por extensión cualquier acto de aplicación del derecho, con excepción de los relativos a materias de derecho restrictivo como el penal y el fiscal que son de aplicación exacta o estricta) deberá ser **conforme** a la **letra** o a la **interpretación jurídica** de la ley, **y a falta** de esta se fundará en los **principios generales del derecho**.” (los énfasis y lo escrito entre paréntesis es nuestro)

De dicho dispositivo y del artículo 19 del *Código Civil Federal* (cuyo contenido es equivalente), se desprende el orden de aplicación de las normas en el sistema jurídico mexicano, siendo este el siguiente:

- La letra de la Ley.
- La interpretación jurídica.
- Los principios Generales del Derecho.

Por su parte, el legislador mexicano en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se afilió al método de interpretación estricta de las normas tributarias sustantivas, tal y como se deriva de lo siguiente:

“Artículo 5o.- **LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE ESTABLEZCAN CARGAS A LOS PARTICULARES y las que señalan excepciones** a las mismas, **así como las que fijan las infracciones y sanciones, SON DE APLICACIÓN Estricta**. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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.”
(énfasis añadido)

Respecto de la interpretación estricta o rígida de las leyes tributarias, Gustavo Augusto Krause Murguiondo, sostiene que:

“Este criterio de interpretación puede considerarse una secuencia del principio “in dubio contra fiscum”. Quienes lo sostienen estiman que **LAS LEYES TRIBUTARIAS LIMITAN LOS DERECHOS PATRIMONIALES O LA LIBERTAD DE LOS INDIVIDUOS. TAMBIÉN** se fundamenta la opinión citada en **LA CONSIDERACIÓN QUE LAS NORMAS IMPOSITIVAS SON LEYES DE EXCEPCIÓN. LA CONSECUENCIA EN AMBOS SUPUESTOS ES SU INTERPRETACIÓN Estricta, RECHAZANDO ALCANCES EXTENSIVOS O ANALÓGICOS.** Dentro de esta línea de pensamiento se ha

sostenido que los intereses que la legislación fiscal protege se encuentran circunscriptos y delimitados, representado una especie de “elemento matemático” en el derecho, diferente al del derecho civil donde rige el elemento lógico. **LA INTERPRETACIÓN DE LAS MISMAS DEBE SER ENTONCES TAN PRECISA COMO SU NATURALEZA.**”⁹

Tal principio en términos prácticos y a nivel de pauta interpretativa fundamental del sistema tributario nacional en México ha suscitado importantes controversias, que se reflejan en los criterios jurisdiccionales.

Primero tenemos criterios que reflejan la que había sido la postura tradicional de los tribunales mexicanos, que entendían la aplicación estricta, como una exigencia hermenéutica de sujetarse a los términos de la norma, esto es, a su estricta literalidad (literalismo).

Respecto del método de interpretación literal o gramatical, Gustavo Augusto Krause Murguiondo, señala:

“Es indudable que el conocimiento del elemento gramatical de la norma es indispensable y se fundamenta en las reglas del lenguaje y la gramática. Los glosadores utilizaron este método valiéndose del uso de la sinonimia y de la etimología. Dentro de este elemento deberán considerarse también los temas vinculados a la ambigüedad y vaguedad de las palabras, a los

⁹ Krause Murguiondo, Gustavo Augusto. “La Interpretación de la ley y el Derecho Tributario”. Editorial La Ley, S.A. Buenos Aires, Argentina 2000.

problemas sintácticos de orden, correlación y separación de las palabras (uso de signos de puntuación, de pronombres, adjetivos, frases adjetivales, frases de modificación o excepción y su vinculación con aquellas que califican, etc., en cuanto pueden determinar o modificar el sentido de las expresiones.¹⁰»

(...)

Ejemplos paradigmáticos en México de la aplicación del método de interpretación literal o gramatical, son los siguientes:

IMPUESTOS. En materia de impuestos, la interpretación de la Ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Amparo administrativo en revisión 147/27. Obregón Guillermo. 22 de abril de 1927. Unanimidad de diez votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

LEYES DE EXCEPCIÓN. Las leyes que establecen excepciones, son de estricta interpretación, y, por tanto, no pueden aplicarse por analogía, a caso alguno no comprendido en ellas.

¹⁰ Krause Murguiondo, Gustavo Augusto. “La Interpretación de la ley y el Derecho Tributario”. Editorial La Ley, S.A. Buenos Aires, Argentina 2000.

Recurso de súplica 73/23. Solana y Compañía. 19 de octubre de 1926. Mayoría de seis votos. Disidente: Sabino M. Olea, Gustavo A. Vicencio, Francisco Modesto Ramírez y Salvador Urbina. La publicación no menciona el nombre del ponente.

DISPOSICIONES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN.

No sólo en el Código Fiscal anterior (artículo 11) se establecía el principio de que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta, pues el mismo se repite en el primer párrafo del artículo 5o. del actual Código Fiscal de la Federación, precisándose en el segundo párrafo de este precepto legal, que únicamente las demás disposiciones que no tengan el carácter ante aludido (que establezcan cargas a los particulares y señalen excepciones a las mismas) se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Juicio No. 66/86.- Sentencia de 24 de marzo de 1987, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Francisco Cárdenas Elizondo.- Secretaria: Lic. Norma A. Sifuentes Guerrero.

ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente, la interpretación de la ley debe ser estricta en cuando a la existencia del tributo y las excepciones al mismo; es decir, **que el tributo y sus excepciones sólo deben existir en**

virtud de la ley y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, **sin que pueda caber la analogía ni la mayoría de razón**.

Revisión No. 2073/84.- Resuelta en sesión de 19 de noviembre de 1985, por mayoría de cinco votos y tres en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Del Carmen Arroyo Moreno.

IMPUESTOS. En relación con los mismo, **la interpretación de la Ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen**, y para que el cobro del impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa Ley.

EXPEDIENTE NÚMERO 1302/38.- Carlos V. Lagaspy contra Dirección General de Aduanas, Contaduría de la Federación y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- México, D.F., junio 22 de 1938.- RESOLUCIÓN definitiva de la Segunda Sala.

EXENCIONES FISCALES. INTERPRETACIÓN Estricta DE LAS NORMAS QUE LAS ESTABLEZCAN. Las exenciones de carácter fiscal, por ser excepciones a la regla general de causación del impuesto respectivo, así como por virtud del principio jurídico de igualdad frente a la ley, deben ser interpretadas estrictamente

conforme al artículo 11 del Código Fiscal de la Federación y restrictivamente según el artículo 11 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.

Amparo directo 4566/69. Compañía Fundidora de Fierro y Acero de Monterrey, S.A. 23 de noviembre de 1970. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY. SI SU TEXTO ES OSCURO O INCOMPLETO Y NO BASTA EL EXAMEN GRAMATICAL, EL JUZGADOR PODRÁ UTILIZAR EL MÉTODO QUE CONFORME A SU CRITERIO SEA EL MÁS ADECUADO PARA RESOLVER EL CASO CONCRETO. De acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el órgano jurisdiccional, al resolver la cuestión jurídica que se le plantee, **deberá hacerlo 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.** En este sentido, los juzgadores **no están obligados a aplicar un método de interpretación específico,** por lo que válidamente pueden utilizar el que acorde con su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. **SIN EMBARGO, EN PRINCIPIO DEBERÁ UTILIZARSE EL LITERAL,** pues como lo establece el propio precepto constitucional, los fallos judiciales deberán dictarse **"CONFORME A LA LETRA O A LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LA LEY", CON LO QUE SE CONSTRIÑE AL JUZGADOR A BUSCAR LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA QUE SE LE PRESENTE,**

**CONSIDERANDO EN PRIMER LUGAR LO
DISPUESTO EXPRESAMENTE EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO CORRESPONDIENTE.**

Amparo directo en revisión 1886/2003. Miguel Armando Oleta Montalvo. 31 de marzo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Precedente emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2011; Página 242, cuyo tenor literal es el siguiente:

VALOR AGREGADO. PARA DETERMINAR EL OBJETO DEL TRIBUTO CONSISTENTE EN "PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN" Y APLICAR LA TASA DEL 0% PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO PUEDE ACUDIRSE A LO PREVISTO EN EL NUMERAL 215, FRACCIÓN I, DE LA LEY GENERAL DE SALUD. El último precepto citado establece que para los efectos de esa Ley, se entiende por "alimento" cualquier sustancia o producto, sólido o semisólido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición; sin embargo, por la forma en que se encuentra redactado, se advierte que dicho concepto sólo es para el ámbito de aplicación de la Ley General de Salud, pues al iniciar con la expresión "Para los efectos de esta Ley",

significa que no puede tener un alcance extensivo para definir el objeto del gravamen del impuesto al valor agregado. Lo anterior adquiere mayor sentido si se considera que el artículo 215, fracción I, de la Ley General de Salud está inserto en el Título Décimo Segundo, "Control Sanitario de Productos y Servicios y de su Importación y Exportación", Capítulo II, "Alimentos y Bebidas no Alcohólicas"; de ahí que cuando esta Ley brinda una definición de alimento, lo hace para cumplir con el control sanitario de productos, de su importación y exportación, lo que impide homologar esos propósitos a los motivos por los cuales ciertos productos deben sujetarse a la tasa del 0% para el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Amparo en revisión 807/2010. Comercializadora TMLUC, S.A. de C.V. 19 de enero de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Como podemos observar en estos criterios los tribunales mexicanos ponían el énfasis en lo dicho en el texto, muy a la manera del literalismo, sin embargo, la tendencia mudo hacia el intencionalismo o significado primario (es decir, aquello que el legislador en tanto que emisor del mensaje quiso decir) tal y como se observa en los siguientes criterios:

Jurisprudencia por Contradicción emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro 185419, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Tesis: 2a./J. 133/2002, Página: 238, cuyo texto literal es el siguiente:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, NO SIGNIFICA QUE EL INTÉRPRETE NO PUEDA ACUDIR A LOS DIVERSOS MÉTODOS QUE PERMITEN CONOCER LA VERDADERA INTENCIÓN DEL CREADOR de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Ahora bien, esos diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención del creador de la norma, sin violentar la pauta de la aplicación estricta de las normas tributarias sustantivas, pueden involucrar además del ya referido elemento literal o gramatical alguno o algunos de los siguientes elementos:

- Elemento lógico conceptual.
- Elemento sistemático o armónico.
- Elemento histórico o progresivo.
- Elemento teleológico o de la *ratio legis*.
- Elemento o método de la realidad económica o sustancia económica sobre la forma legal.

El elemento lógico conceptual es el que, posibilita derivar el significado de los enunciados normativos, a partir de su consideración como términos en tanto que la expresión de conceptos lógicos y conforme a las reglas sobre la validez, corrección y coherencia del pensamiento racional.

Ejemplo del reconocimiento del elemento lógico conceptual, por los tribunales mexicanos es el siguiente:

Jurisprudencia por Reiteración emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a./J. 118/2007, Página: 312, en la cual se sostuvo:

RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

Los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I, 86, fracciones V y XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tercero, fracciones IV y XI, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, vigentes a partir del 1o. de enero de 2005, establecen la forma de determinar el costo de ventas deducible, los elementos que lo integran, los procedimientos aplicables para el cálculo y valuación de inventarios, así como el momento en que debe llevarse a cabo la disminución correspondiente de la base gravable. Ahora bien, conforme a diversas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, cuando la ley formal no contenga la regulación a detalle de todos los elementos del tributo, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, en consecuencia, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versen sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporar al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el

hecho imponible generador de la obligación fiscal. En ese sentido, si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene la definición legal de algunos conceptos, ni se establecen pormenorizadamente los procedimientos a que se hace alusión en el sistema de deducción denominado "Del costo de lo vendido", tal circunstancia no transgrede el principio tributario de legalidad ni el diverso de reserva de ley previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues los actos de proporcionar el significado de las palabras empleadas y señalar detalladamente los mecanismos utilizados para determinar esa deducción, para el control de inventarios o para la valuación de estos últimos, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica (contable-financiera), cuyos principios y reglas no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto, en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias. (énfasis añadido)

Amparo en revisión 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1284/2005. Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Ahora bien, sobre el método de interpretación sistemático o armónico, Gustavo Augusto Krause Murguiondo, sostiene:

“Dentro de lo que es la órbita del trabajo de sistematización del orden jurídico, se realizan procesos de abstracción, comparación, clasificación, generalización. Se practican también en el análisis sistemático, operaciones de inducción y de deducción que tienden al desarrollo coherente desde los

principios jurídicos generales hasta el análisis de las posibles aplicaciones prácticas de la norma¹¹.”

A manera de ejemplo a continuación se citan criterios emitidos por tribunales mexicanos mediante los cuales se ha reconocido la aplicación del elemento sistemático o armónico:

INTERPRETACIÓN GRAMATICAL DE LAS LEYES. DEBE REALIZARSE EN RELACIÓN CON EL MÉTODO SISTEMÁTICO. La interpretación gramatical o letrista de las leyes es un método que si bien no debe proscribirse por el intérprete, sólo ha de aplicarse en relación con el MÉTODO SISTEMÁTICO, según el cual el entendimiento y sentido de las normas debe determinarse en concordancia con el contexto al cual pertenecen, pues fraccionar el contexto (Capítulo, Título, Libro), de un ordenamiento jurídico para interpretar los artículos que lo configuran en forma aislada y literal, sólo trae como resultado, en muchos casos, la inaplicabilidad de unos en relación con otros, porque el legislador al elaborar las leyes puede emplear la técnica de la llamada regla general y de los casos especiales y en estas condiciones al interpretar un artículo que contenga un caso especial en relación con la regla general, podría traer como consecuencia la inoperancia de la misma o viceversa.

¹¹ Krause Murguiondo, Gustavo Augusto. “La Interpretación de la ley y el Derecho Tributario”. Editorial La Ley, S.A. Buenos Aires, Argentina 2000.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 813/89. Rafael Ibarra Consejo. 21 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

LEYES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRICTA QUE LAS RIGE. La circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quien las creó, cuando de su análisis literal -en virtud de las palabras utilizadas- se genere incertidumbre sobre su significado; de ahí que si se **HACE UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE DIVERSAS DISPOSICIONES, NO SE CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRICTA** que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 364/2005. Promociones La Silla, S.A. de C.V. 9 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo López Pérez. Secretario: Ricardo Alejandro Bucio Méndez.

VI-TASR-VI-13

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.- IMPLICA UN ANÁLISIS MÁS ALLÁ DE SUS TÉRMINOS LITERALES O TEXTUALES CUANDO LA NATURALEZA DE LA INSTITUCIÓN SUBSUMIDA POR LA NORMA FISCAL RESULTA ABIERTAMENTE CONTRARIA A SU INTERPRETACIÓN LITERAL.- Son numerosas las tesis en las que los tribunales del Poder Judicial de la Federación, desde la Suprema Corte de Justicia de la Nación hasta los Tribunales Colegiados, han sostenido diversos principios que regulan la interpretación de las normas fiscales. Dichos principios pueden enunciarse en la siguiente forma: a) las normas fiscales sin excepción se interpretan utilizando cualquier método de interpretación, sin perjuicio de que en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se apliquen de manera estricta, una vez interpretadas (Véase, entre otras la TJ, Segunda Sala SCJN: "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") b) la interpretación de la norma fiscal no debe ser aislada sino sistemática, respetando los principios de la hermenéutica jurídica, lo que implica que la norma debe interpretarse interrelacionándola no sólo con los preceptos que integran el ordenamiento al cual pertenece, sino incluso en función de los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico, precisamente el que regula la institución subsumida en la norma tributaria (Véase la TJ, Tercera Sala, SCJN: "LEYES FISCALES LA

INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS normas NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA") y c) la interpretación no debe quedarse en los meros "enunciados formales" o "expresiones literales" sino que implica indispensable y concomitantemente la calificación del hecho, lo que presupone el conocimiento por parte del intérprete de la realidad económica involucrada en la norma para definir si hay coincidencia entre ella y lo que pretende gravarse, identificando igualmente el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión (Véase, entre otras TA, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito: "INTERPRETACIÓN DE HECHOS Y normas EN MATERIA TRIBUTARIA. ES PREFERENTE EL CONTENIDO SUSTANCIAL Y ECONÓMICO A las EXPRESIONES FORMALES Y LITERALES" Y "INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS SON CONCOMITANTES"). Todos estos principios en virtud de haber sido postulados por los tribunales competentes deben ser considerados y ponderados por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando deban resolver sobre el sentido y alcance de un texto normativo; alejándose así de interpretaciones estricta y exclusivamente letristas o textuales cuando las mismas resulten ajenas o contrarias al sentido de la institución jurídica subsumida en la norma tributaria." (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 320/10-17-06-6.-
Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de febrero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.- Secretaria: Lic. Mónica Fabiola Trejo Montoya.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. p. 518

Sobre el método o elemento de interpretación histórico progresivo Gustavo Augusto Krause Murguiondo, señala:

“La evolución histórica de las instituciones legales y tributarias, y la distinta solución registrada por la evolución legislativa del país a problemas que se renuevan y repiten, reviste un indudable interés para determinar el significado y finalidad de la ley. Es sabido que la materia tributaria se renueva constantemente, que se produce en el tiempo avances y retrocesos, idas y vueltas, en la introducción de criterios diversos de imposición. Es por eso que el conocimiento de la evolución histórica de una norma tributaria o de una institución a ella vinculada, siempre será un elemento adicional importante para la comprensión y aplicación de la nueva legislación. Siempre los precedentes legislativos aportaran luz para el entendimiento de la normativa recientemente creada. El elemento histórico fue uno de los cuatro que señalara Savigny para el tema de la interpretación.¹²” (énfasis añadido)

¹² Krause Murguiondo, Gustavo Augusto. “La Interpretación de la ley y el Derecho Tributario”. Editorial La Ley, S.A. Buenos Aires, Argentina 2000.

Un ejemplo de la existencia en el sistema jurídico mexicano del elemento histórico progresivo se desprende del contenido del Precedente emitido por el Quinto Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, Tesis: VIII.5o.1 A, Página: 1039, mediante la cual se consideró:

DERECHO DE PETICIÓN. SU EJERCICIO A TRAVÉS DE INTERNET ESTÁ TUTELADO POR EL ARTÍCULO 8o. CONSTITUCIONAL, SIEMPRE QUE LA AUTORIDAD A QUIEN SE FORMULE LA PETICIÓN PREVEA INSTITUCIONALMENTE ESA OPCIÓN Y SE COMPRUEBE QUE LA SOLICITUD ELECTRÓNICA FUE ENVIADA. Del artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que los funcionarios y empleados públicos están obligados a respetar el ejercicio del derecho de petición, siempre que se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, el cual por seguridad jurídica está condicionado a que la solicitud se haga mediante escrito en sentido estricto, pues de no ser así la autoridad no estaría obligada a dar contestación; sin embargo, el rápido avance de los medios electrónicos como el internet, constituye en los últimos años, un sistema mundial de diseminación y obtención de información en diversos ámbitos, incluso, del gobierno, ya que en la actualidad en el país diversas autoridades han institucionalizado la posibilidad legal de que algunas gestiones los ciudadanos las puedan realizar a través de ese medio, en pro de la eficiencia y el valor del tiempo, lo

que evidentemente no previó el Constituyente en la época en que redactó el referido texto constitucional, pues su creación se justificó únicamente en evitar la venganza privada y dar paso al régimen de autoridad en la solución de los conflictos, obvio, porque **en aquel momento no podía presagiarse el aludido avance tecnológico.** En esa virtud, **de un ANÁLISIS HISTÓRICO PROGRESIVO, histórico teleológico y lógico del numeral 8o. de la Carta Magna, se obtiene que a fin de salvaguardar la garantía ahí contenida, el derecho de petición no sólo puede ejercerse por escrito, sino también a través de documentos digitales,** como serían los enviados por internet, en cuyo caso la autoridad a quien se dirija estará obligada a dar respuesta a lo peticionado, siempre que institucionalmente prevea esa opción dentro de la normatividad que regula su actuación y se compruebe de manera fehaciente que la solicitud electrónica fue enviada.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo en revisión 182/2006. Wyatt Hidalgo Vegetables, S.A. de C.V. 31 de agosto de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Alejandro Bermúdez Manrique. Secretaria: Dulce Gwendolyne Sánchez Elizondo.

Otro ejemplo del reconocimiento en el sistema jurídico mexicano del método de interpretación histórico progresivo se desprende de la Jurisprudencia por reiteración emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, con número de registro 2007119,

consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III, Tesis: II.3o.A. J/16 (10a.), Página: 1501, cuyo tenor literal es el siguiente:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SI EL ACTOR AL PRESENTAR SU DEMANDA, NO MANIFIESTA EXPRESAMENTE QUE OPTA POR LA VÍA SUMARIA, EL PROCESO DEBE SEGUIRSE POR LA TRADICIONAL, PARA NO AFECTAR SUS DERECHOS CONSTITUCIONALES. DE LAS INTERPRETACIONES gramatical, HISTÓRICA PROGRESIVA, histórica legislativa, sistemática, teleológica y conforme a la Constitución Federal, de los artículos 1o., 1o.-A, 4o., 5o., 13, párrafo segundo, 14 y 58-1 a 58-15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como primero a cuarto transitorios del decreto de reformas a dicha ley (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010) y, especialmente, del proceso legislativo correspondiente, se colige que, en congruencia con la teoría general del proceso, al igual que otros juicios sumarios, el contencioso administrativo federal en esa vía es optativo, razón por la cual, el demandante es quien tiene el derecho a decidir si el juicio debe tramitarse o no bajo esa forma procesal. Lo anterior, porque desde la Edad Media (el origen fue el *summatim* del derecho romano-germano-canónico, que fue una reacción contra los sistemas formularios o *solemnis ordo iudicarius*, incorporado en diversas ciudades italianas durante los siglos XII a XIV y estatuido por diversas bulas papales como las de Alejandro III entre 1159 y 1181, Inocencio III entre 1198 y 1216, Gregorio

IX entre 1227 y 1241, Inocencio IV entre 1243 y 1254, y la más reconocida que fue la Bula Saepe Contingit de Clemente V 1305 a 1314, también conocida como Bula Clementina) y hasta la fecha, el proceso sumario está concebido, por antonomasia, como una vía optativa que no debe ser confundida con los diversos juicios plenarios (procedimientos con tramitación especial como puede ser en el contencioso, por ejemplo, la impugnación de resoluciones negativas fictas o los juicios a que se refiere el artículo 16, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo). Así, la noción de dicho proceso sumario fue incorporada en México a través de los ordenamientos procesales españoles durante la Colonia y, actualmente, se encuentra en los códigos de procedimientos civiles originados durante la segunda mitad del siglo XIX; siendo de ahí de donde se retoman para materias diversas de la civil; de esta forma es como los juicios o procesos sumarios (del latín *summarium* que significa: breve, sucinto, resumido, compendiado) son procesalmente entendidos como una vía alternativa cuya sustanciación requiere de la manifestación del actor, quien es el único que puede elegir esta forma de juicio. A lo anterior debe sumarse que de la revisión cuidadosa del proceso legislativo aludido, se observa que, en una de las dos iniciativas que lo originaron (de 3 y 10 de diciembre de 2009), acertadamente y en correspondencia con la naturaleza procesal de los juicios sumarios, expresamente se propuso que dicha vía contenciosa fuera optativa para el actor, aspecto que estuvo presente en todo momento, sin contradicción ni debate legislativo en contrario en ninguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, y si bien es cierto que en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, Justicia y

Estudios Legislativos, Segunda, se propuso a la Cámara de Senadores que se discutiera la posibilidad de considerar obligatoria a dicha vía sumaria, también lo es que en los debates ese punto no fue discutido, tanto así que al final del proceso de reformas no se promulgó ninguna regla expresa en ese sentido, cuando lógicamente ésta sería necesaria -lo que se destaca al margen de que, conforme al criterio contenido en las tesis P./J. 15/1992, 1a. LX/2011 y 2a. XXVII/2009, las exposiciones de motivos y etapas del proceso legislativo no forman parte de la ley una vez promulgada ni son obligatorias para las autoridades jurisdiccionales, pues de lo contrario se afectaría su autonomía e independencia judicial y se desconocerían los verdaderos alcances de la función jurisdiccional-. Debe considerarse también, que al analizar las características del juicio sumario referido, resulta evidente que con él se buscó privilegiar el principio constitucional de justicia pronta, en detrimento de otros derechos humanos fundamentales que, en contexto, tienen mayor entidad, como son los del debido proceso, acceso a la justicia, seguridad jurídica, justicia completa, así como la naturaleza jurídico constitucional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como órgano equilibrante de controversias desiguales entre los administrados y la administración pública, previstos en los artículos 14, 16, 17 y 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; aspecto de la reforma que sólo puede ser constitucionalmente válido si fuera el actor o demandante quien elija voluntariamente la vía sumaria, prefiriendo de este modo la expeditéz y renunciando para ello a los otros derechos mencionados, lo que se vuelve notorio si se consideran las reducciones en los plazos, las restas de

oportunidades procesales y el intercambio que importa admitir que el juicio se decida no mediante sentencia colegiada, sino a través de un fallo dictado de manera unitaria por el propio Magistrado instructor; la perspectiva de interpretar como optativa a la vía sumaria, se confirma con naturalidad con el contenido del artículo 13, párrafo segundo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, donde se señala, en términos generales, que cuando el demandante no manifieste su opción al presentar la demanda se entenderá que eligió la vía ordinaria o tradicional, y si bien es verdad que esta disposición se ubica en la regulación del "juicio en línea" también lo es que la aplicación extensiva de este principio al juicio sumario, se ajusta perfectamente a la lógica del derecho procesal - conforme al cual, todo juicio o proceso sumario es optativo- al igual que se vuelve funcional toda la ley, mientras que, por el contrario, si se hace una interpretación restrictiva de dicha cláusula y adicionalmente se considera a la vía optativa como obligatoria (por cierto, sin fundamento expreso, el que es necesario, dada su repercusión en otros derechos diversos al de justicia pronta), el entendimiento de la ley se torna forzado y pierde no sólo naturalidad sino lógica desde las perspectivas procesal y constitucional. Otros argumentos en el discurso en favor del juicio contencioso sumario han sido las "reducciones de inventarios" o abatimiento de rezago, aspecto de hecho que no puede considerarse válido si con esa política se cometen violaciones constitucionales, como ocurre con la interpretación forzada de entender como obligatoria a dicha vía sumaria. En este orden, se concluye que, para no contravenir la naturaleza de los procesos sumarios ni afectar los derechos constitucionales del actor, el juicio sumario debe

entenderse como una vía optativa, cuya tramitación necesariamente requiere de manifestación expresa del actor y, a falta de ésta, los Magistrados instructores deberán seguir el juicio por la vía tradicional. (énfasis añadido)

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 498/2012. Adrián Paredes Chávez. 19 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Enrique Orozco Moles.

Amparo directo 345/2012. Mano de Obra Intractiva, S.C. 19 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador González Baltierra. Secretario: Rodolfo Meza Esparza.

Amparo directo 496/2012. Diseños Tercer Milenio, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Méndez Cortés. Secretaria: Marlen Ramírez Marín.

Amparo directo 497/2012. José Rodrigo Guerrero Jasso. 25 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Méndez Cortés. Secretario: Ángel Corona Ortiz.

Amparo directo 493/2012. Alimentos Balanceados El Gigante, S.A. de C.V. 8 de noviembre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Enrique Orozco Moles.

Gustavo Augusto Krause Murguiondo, en referencia al método de interpretación teleológico o de la *ratio legis*, señala:

“En el derecho tributario, el estudio y la búsqueda de la intención del legislador debe realizarse de la manera más paciente, recurriendo a las exposiciones de motivos, a las discusiones parlamentarias, a las actas de las comisiones parlamentarias que intervengan en la formulación de los proyectos, etc. También en oportunidades quienes originan el proyecto, han formulado declaraciones u opiniones previstas en artículos especializados, o publicaciones periodísticas, que pueden facilitar el trabajo. Ocurre asimismo que la determinación de la situación económica, social y política en que se formula un proyecto de ley tributaria, es decir la “ocasio legis”, resulta indispensable para fijar su sentido, por cuanto la ley buscara dar solución a los problemas planteados por dicha situación social.

Conviene tener en cuenta cuando se habla de este punto, que cuando se menciona la significación de la norma según la “intención o voluntad” del legislador, se está mencionando en realidad a un ente de alguna manera ficticio, por cuanto en los cuerpos colegiados parlamentarios quienes lo integran muchas veces desconocen el total o parte del contenido de lo sancionado, por lo que lo que se busca con la expresión citada es tratar de determinar el sentido de lo querido por todos los que trabajaron en el pertinente proyecto de ley, en la medida que ello ha quedado cristalizado por el procedimiento legal de creación legislativa.

Ahora bien, es obvio que la significación de las normas legales obtenida a través de “intención o voluntad” del legislador histórico o real, según lo expresado en el párrafo pertinente, tratara de dar cuenta de lo que se denomina la “ratio legis”, es decir las finalidades buscadas por el legislador al sancionar la norma. Al determinar la “finalidad de la ley “deberá entonces prestarse atención a cuál es el problema económico, social o de otra naturaleza que el legislador pretendió regular o solucionar, y las vías o modalidades adoptadas normativamente a ese efecto, precisando sus alcances y sus límites. Solo el significado de la norma que resulte compatible con la “ratio legis” podrá considerarse que expresa la correcta significación de la norma que el legislador entendió sancionar.”

Por su parte, Violeta Ruiz Almendral¹³, respecto de la interpretación teleológica y el problema de determinar los fines de los tributos señala, que esta perspectiva: “...no sólo es la más adecuada, sino que además es la única metodológicamente correcta...”.

Sin embargo, la propia autora sostiene que para efectuar una interpretación teleológica “...la existencia de diversos fines plantea problemas de primer orden...”, y que la diferencia entre fines fiscales y extrafiscales complica aún más la cuestión.

¹³ Violeta Ruiz Almendral. “El Fraude a la Ley Tributaria a Examen”. Editorial Aranzadi. Navarra 2006, paginas 43, 44 y 45.

Bajo el argumento de que las normas tributarias no tienen un objeto propio, más allá de cubrir los gastos públicos vía la recaudación, incluso se ha negado la posibilidad de interpretar las normas tributarias a partir del elemento teleológico, postura que según nos refiere la misma autora, contrasta con la que considera que es el principio de igualdad en el reparto de las cargas públicas o de igualdad en la capacidad económica los que posibilitan esta vertiente de la interpretación jurídico fiscal.

Esta perspectiva teleológica ha cobrado una importancia creciente en contraste con el literalismo y el exceso de formalismo jurídico.

Un ejemplo del reconocimiento del método de interpretación teleológico o de la *ratio legis*, es el criterio emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en la Jurisprudencia por Contradicción visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Abril de 2010, Tesis: P./J. 36/2010, Página: 5, mediante la cual se consideró:

NORMA TRIBUTARIA. SUPUESTO DE EXCEPCIÓN EN EL QUE NO SE REQUIERE QUE LA AUTORIDAD EMISORA EXPONGA LOS ARGUMENTOS QUE JUSTIFICAN EL TRATO DIFERENCIADO QUE AQUÉLLA CONFIERE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las razones en que se apoya el legislador para emitir una norma que confiere un trato diferenciado entre quienes se ubican en el mismo supuesto de causación pueden precisarse en la exposición de motivos, en los dictámenes legislativos, en la propia ley o en el informe justificado que rinda en el juicio de amparo en el que se

controvierta la norma. No obstante lo anterior, la práctica judicial demuestra que existen casos excepcionales en los que el órgano de control constitucional puede advertir claramente que la disposición legal que establece un trato desigual entre quienes se encuentran en supuestos similares, **ESTÁ DIRIGIDA A PROTEGER O AYUDAR A LAS CLASES DÉBILES O MENOS FAVORECIDAS, O A ALCANZAR CUALQUIER OTRO FIN EXTRAFISCAL FÁCILMENTE IDENTIFICABLE, ES DECIR, EXISTEN CASOS EN LOS QUE LAS RAZONES QUE SUSTENTAN EL TRATO DIFERENCIADO SON EVIDENTES POR CONSTITUIR HECHOS NOTORIOS.** En estos supuestos puede considerarse válidamente que la autoridad legislativa no debe necesariamente exponer los argumentos tendentes a justificar el trato diferenciado que confiere una norma, pues éstos se conocen indubitablemente por quienes deben hacer el examen correspondiente en sede constitucional. Esto es, se trata de casos en los que el juzgador, ante lo evidente y manifiesto que resulta el sustento de la norma cuestionada, puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no exista pronunciamiento alguno. (énfasis añadido)

Contradicción de tesis 6/2007-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 11 de marzo de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Francisco Gorca Migoni Goslinga.

El método de interpretación de la realidad económica fue incorporado por primera vez en Alemania, en el *Ordenamiento Tributario del Reich* del año de 1919 y en Argentina en el Decreto 14314 de 1946 y actualmente en la *Ley* 11.683 del *Procedimiento Fiscal*, en cuyo artículo 2, establece lo siguiente:

“...para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan poscontribuyentes...cuando éstos sometan esos actos...a formas o estructuras jurídicas que no sean...las que el derecho privado autorice para configurar...la cabal intención económica...se prescindirá...de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas...”¹⁴

Por su parte, el método de la interpretación de la realidad económica, en su versión israelí se encuentra contemplado en la sección 86 de la ordenanza de impuesto sobre la renta del Estado de Israel, texto que fue adicionado y modificado en 1986, para quedar como sigue:

“Cuando el funcionario tributario opina –que alguna transacción que reduce o reducirá el monto del tributo pagadero por una persona- es artificial o ficticia, o que alguna disposición no tiene efectos en el hecho, o que una de los principales objetivos de una transacción dada es una impropia elusión de tributo o reducción de tributo, puede ignorar dicha

¹⁴ Meneghini, Lucas Emmanuel: “Forma y Sustancia en el Derecho Tributario”, Edición de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

transacción o disposición y la persona concernida tributará de conformidad. Una elusión de tributo o una reducción tributaria pueden ser consideradas como impropias, aunque no sean ilegales.”¹⁵

Ejemplos de la posibilidad de uso de cualquier método de interpretación, son los siguientes:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY, INSTRUMENTOS AL ALCANCE DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL PARA LA. La labor de interpretación de una norma no puede realizarse atendiendo únicamente a la letra del precepto (método gramatical) o significado estrictamente técnico calificado de la expresión (como el proporcionado por los peritos al desahogar un cuestionario), pues no es inusual que el legislador emplee términos o palabras con el mismo sentido, alcance o significado por los cuales éstas se emplean en otras disposiciones legales atinentes a la misma materia, o a otras materias pero del mismo ordenamiento jurídico. Por lo tanto, **cuando se plantea un conflicto sobre la significación que deba asignarse a un término o palabra empleada en alguna disposición legal, de la que no exista una interpretación auténtica**, es decir, elaborada por el propio legislador, **es deber del tribunal servirse de todos los métodos** gramatical, lógico, sistemático o histórico **reconocidos por nuestro sistema jurídico**, en cuanto le puedan servir en su tarea. Así debe procederse incluso tratándose de una norma de carácter fiscal, pues en todo caso

¹⁵ Cortiñas, León: “De la Planificación Tributaria y el Abuso del Derecho” Revista de Investigación Fiscal del SAT, México, Agosto de 2001, Número 2.

para su aplicación es indispensable desentrañar el alcance o significado de las expresiones que componen su texto, con la única limitación de no introducir elementos normativos novedosos (interpretación extensiva), ni aplicar la norma a casos distintos de los previstos en ella (analogía), según lo prohíbe categóricamente el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1473/90. Harinera y Manufacturera de Orizaba, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

VI-TASR-VI-12

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. DEBERES DEL INTÉRPRETE.-Es un anhelo permanente de la sociedad humana la consecución de la justicia en las relaciones que se generan por la convivencia social y este anhelo desde luego es recogido por el derecho positivo; de ahí la trascendencia que implica la labor interpretativa de los jueces u órganos jurisdiccionales, tarea de la que no puede quedar excluida la norma tributaria en cuanto establece cargas y excepciones fiscales a los sujetos obligados. Así, la labor interpretativa debe tener como máxima rectora el no interpretar el texto normativo de manera estrictamente literal desligando el contenido del precepto de la realidad económica y de los antecedentes históricos y

legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados. Es asimismo deber ineludible del intérprete, obedecer los principios de hermenéutica jurídica, interrelacionando la norma a interpretar con las otras normas del orden jurídico que se refieren precisamente a esa institución o realidad económica. Por lo tanto, una interpretación letrista, desligada o aislada de tales elementos, no es sostenible ni tan siquiera en materia tributaria, pues debe evitarse el grave riesgo que señala la máxima romana que reza "Summun ius summa iniura"; lo que implica necesariamente que la labor del juzgador no puede ser meramente mecánica de mero aplicador del texto normativo, sino que, utilizando los diversos métodos de interpretación jurídica, debe darle a la norma el contenido más justo o adecuado con la realidad social y económica a la que va dirigida." (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 320/10-17-06-6.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de febrero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.- Secretaria: Lic. Mónica Fabiola Trejo Montoya.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. p. 517

Así, tenemos que actualmente la tendencia mayoritaria de los criterios de interpretación fiscal en México, apunta hacia el reconocimiento de que bajo el

imperativo de la aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es admisible la utilización de cualquier método de interpretación jurídica, lo cual ha implicado incluso la generación de interpretaciones extensivas y la integración de vacíos de Ley por la vía de la aplicación de interpretaciones sistemáticas, teleológicas e incluso la recepción al sistema jurídico mexicano de pautas antielusión extranjeras, no previstas en disposición legal alguna del ordenamiento mexicano, tales como el propio Fraude a la Ley, y las pautas antielusión sajonas conocidas como “*business purpose test*”, o razón de negocios, o “*substance over form*”, o sustancia económica sobre forma o naturaleza jurídica, de lo cual nos ocuparemos en el capítulo siguiente.

CAPITULO II

VERDAD LEGAL FISCAL, SIMULACIÓN Y OTRAS PAUTAS ANTIELUSIÓN EN MÉXICO

Hemos sostenido que el lícito ejercicio del derecho a elegir el camino contractual con menos impuestos, o economía de opción además de tener como base la recta interpretación de las normas, debe partir también de la correcta calificación de los hechos susceptibles de ser subsumidos en los supuestos normativos correspondientes y de que no se violen pautas antielusión específicas.

Sin embargo, así como en el caso de la interpretación de las normas, en el que la asignación del significado correcto resulta problemática, en el caso de la calificación de los hechos, también se enfrentan importantes desafíos.

La habilidad y las infinitas posibilidades de configuración jurídica contractual, con que cuentan los operadores jurídicos, nos lleva a plantearnos, en este capítulo, el problema de la fijación de la verdad legal fiscal y a examinar el concepto mismo de verdad, así como su reverso, que es el hacer aparecer por real algo que no lo es, es decir la simulación.

También examinaremos algunos otros remedios o mecanismos que contempla el derecho mexicano para prevenir o combatir conductas que pudieran llegar a implicar abusos por parte del contribuyente, tales como el principio de sustancia sobre forma, el propósito o razón de negocios y las presunciones y ficciones jurídicas, que a la par del Fraude a la Ley constituyen pautas antielusión.

1. VERDAD JURÍDICA

Sí entendemos al derecho a la manera de Carlos Cossio¹⁶ como conducta en interferencia intersubjetiva, o lo que es lo mismo, como conductas que tienden a colisionarse o chocar entre sí, resulta fácil advertir que, una buena cantidad de esos choques o conflictos de intereses recaen sobre lo que la verdad sea en lo jurídico y el cómo se le califique.

Problemas o choques a los que Manuel Atienza¹⁷ les ha identificado dentro de su taxonomía o clasificación de problemas jurídicos, como problemas de prueba.

¹⁶ Cossio, Carlos: *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de la libertad*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1964.

¹⁷ Atienza, Manuel: *Tras la justicia*, Ariel, Barcelona 1993.

En una primera aproximación pudiera parecer una franca herejía el sugerir siquiera que exista más de una verdad, sobre todo si partimos de la cuestión de sentido común, según la cual, el descubrir la verdad implica simplemente reconocer lo que es, tal cual es.

Sin embargo, el problema del reconocimiento de la verdad como lo que es, salta a la vista, si se toma en cuenta que, salvo desde perspectivas francamente reduccionistas o sobresimplificadoras, los fenómenos o hechos presentados en el mundo fenoménico o de la realidad (o entidades o unidades factuales), suelen ser multidimensionales en cuanto que, presentan más de un aspecto, baste con pensar de inicio en que, todo fenómeno suele tener por lo menos una sustancia o fondo y una forma.

No es extraño, entonces, que en el devenir histórico, el concepto de verdad haya experimentado grandes cambios.

Siguiendo a José Ferrater Mora¹⁸, el vocablo o término verdad se suele utilizar, por lo menos en dos sentidos, para aludir a una proposición o para referirse a una realidad.

Para los griegos lo verdadero se concebía precisamente como lo que es, o sea la realidad (“la verdad de la realidad -que era a la vez realidad verdadera-” era

¹⁸ Ferrater Mora, José: Diccionario de filosofía, Ariel, Barcelona 1994

algo accesible mediante la visión inteligible), en tanto que para los hebreos, la verdad (*'emunah*) significaba lo que habrá de cumplirse (la voluntad fiel a la promesa).

Desde la perspectiva hebraica, la verdad (*'emunah*) es fundamentalmente la seguridad o confianza, lo cual implica que, la verdad de algo no es su realidad frente a su apariencia, sino su fidelidad frente a su infidelidad, de tal suerte que verdadero lo es, aquello que es fiel o que cumple o cumplirá su promesa.

En contraste con ello, el concepto griego de verdadero y su derivado romano de *veritas*, ponen el énfasis en el proceso de reconocimiento de lo que la cosa es, o mejor aún, de aquello que “es antes de haber sido”, es decir, de su esencia o lo que es lo mismo, su naturaleza o ratio esencial.

En otra de las grandes culturas o tradiciones de la antigüedad, que es la hindú, se habla del concepto del Maya de lo físico, concepto con el que se denota el velo de la apariencia de realidad.

Desde el punto de vista de la semántica, se habla de la verdad como adecuación, conveniencia o correspondencia, de manera tal que, desde esta perspectiva, un enunciado será verdadero en la medida en que exista correspondencia entre lo que se dice y aquello sobre lo cual se habla.

Aristóteles sostuvo que *“Decir de lo que es que no es, o de lo que no es que es, es lo falso; decir de lo que es que es, y de lo que no es que no es, es lo verdadero”*.

La verdad nominal o literal o concepción nominal de la verdad, establece que: *“...si la verdad reside pura y simplemente en el modo como se hallan unidos o separados ciertos signos, el que una serie de signos sea declarada verdadera y otra falsa dependerá únicamente de los signos mismos”*, entendiendo como signo la *“...expresión física de un concepto mental... manifestación de un concepto formal... apuntando a una cosa, a una situación, a un hecho... En suma, la verdad aparece entonces como conveniencia de signos con signos, de pensamientos con pensamientos, de conceptos con conceptos y de realidades con realidades, y a su vez como adecuación de una serie dada de signos, pensamientos y conceptos con un hecho real”*.

Según la escolástica, *“...lo verdadero, verum, es... una ‘propiedad trascendental’... verdad trascendental, llamada también a veces ‘verdad metafísica’ y luego ‘verdad ontológica’, es definida como la conformidad o conveniencia del ente con la mente, pues el verum como uno de los trascendentales es la relación del ente con el intelecto. Ello presupone que el ente es inteligible... la conformidad o conveniencia con la cosa... adaequatio rei et intellectus.”*

Ferrater, señala que: “Los distintos conceptos de la verdad pueden ser agrupados en varios tipos fundamentales... ‘verdad semántica’, ‘verdad existencial’... verdad lógica (no contradicción), verdad epistemológica (adecuación del entendimiento y de la realidad) y verdad ontológica (realidad como algo distinto de la apariencia)... ‘teoría de la verdad como correspondencia (o adecuación)’, ‘teoría de la verdad como coherencia’, ‘teoría pragmatista de la verdad’... ‘teoría ejecutiva de la verdad’... teoría relativista (no hay verdades absolutas) y teoría historicista (las verdades están en la historia, es decir, toda verdad es relativa al tiempo o época en que es formulada)... *veritas filia temporis*... ‘la verdad es hija del tiempo’”.

Guillermo Cabanellas¹⁹, sostiene que la verdad se quiebra en lo jurídico, lo cual, suele ocurrir entre otras causas por la dicotomía existente entre las perspectivas formalistas y las sustancialistas.

Así, el problema de la fijación de la verdad con la que se haya de operar en el derecho, ha implicado sucesivamente en el tiempo la adopción de dos principios antagónicos, por lo que ve a lo procedimental, a saber:

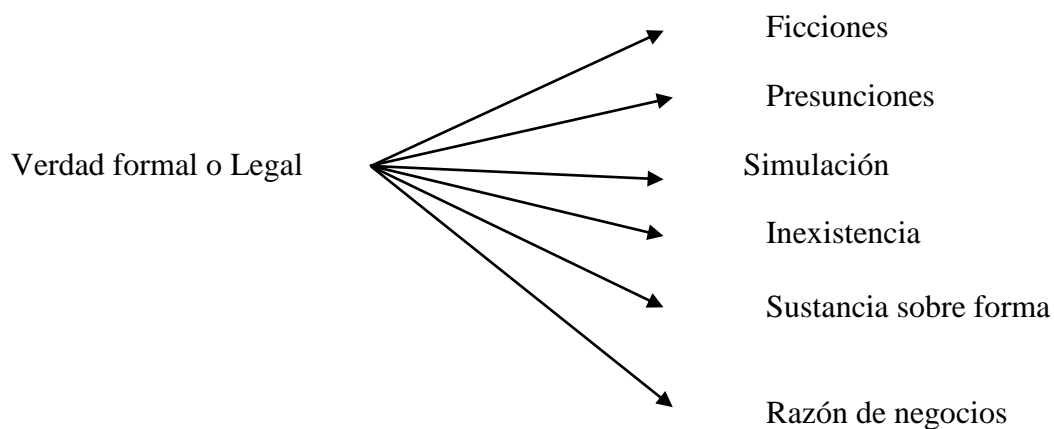
- La verdad formal o legal, y
- La verdad real o material

¹⁹ Cabanellas, Guillermo: *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, Editorial Heliasta, Buenos Aires 1989, p.344

Ante el reto de la fijación de la verdad se han pretendido utilizar las llamadas pautas anti-elusión, como lo son las presunciones *juris tantum* o relativas (admiten prueba en contrario), las ficciones jurídicas, o las recaracterizaciones tanto legislativas como administrativas.

2. VERDAD FORMAL O LEGAL

Se construye con base en las técnicas que se sintetizan en el siguiente esquema:



3. FICCIONES.-

José Luis Pérez de Ayala²⁰, respecto de las ficciones en el derecho tributario, sostiene:

²⁰ Pérez de Ayala, José Luis. "Las Ficciones en el Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1970. Páginas 15, 16 y 17

“(…)

A) Dentro de su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador... Constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados... supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real... Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales... La ficción jurídica... no encierra... mentira alguna... No falsea ni oculta la verdad real... a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza real, adaptándole a aquella proposición jurídica... En síntesis: La ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como igual siendo diferente, ya como inexistente, habiendo sucedido, ya como sucedido, siendo inexistente, aún con consciencia de que, “naturalmente” no es así.

...para que exista ficción... se precisa... que se den las siguientes características:

a) Una norma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas).

b) En este proceso, la norma violenta *sustancialmente* la naturaleza pre-jurídica de aquella realidad.

c) De lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de Ficción Jurídica, es preciso que existan un concepto o una

valoración jurídica contenidas en una norma y una realidad prejurídica,...de forma que exista una discrepancia esencial entre uno y otro.

d) ...la discrepancia, puede producirse... vía directa, mediante la definición normativa de un concepto que viola esencialmente la realidad prejurídica... o por vía indirecta, cuando la norma... sin dar concepto propio... la asimila a otra esencialmente diferente en su naturaleza pre-jurídica para aplicarle la normativa elaborada para aquella (ficciones equiparadoras o impropias).

(...)” (énfasis añadido)

En México, ejemplo de ese atribuir una naturaleza diversa a que se contrae la figura de la ficción jurídica lo tenemos en el artículo 7, párrafos primero y segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que respecto del contrato de Asociación en Participación y del concepto de acción como título valor que expresa la alícuota de un accionista en una sociedad anónima, establece lo siguiente:

“Artículo 7. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera. Cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas. Tratándose de sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales, cuando en esta Ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.

(...)” (énfasis añadido)

4. PRESUNCIONES.-

Respecto del concepto de presunción, Navarrine y Asorey, sostienen que:

“(…)

El profesor D’Ors –citado por Pérez de Ayala– define la presunción como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en

la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume –presunciones *iuris tantum*–, mientras que otras presunciones *iuris et de iure* (de hecho y por derecho) no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido.

(...)” (énfasis añadido)

En México, la regla general son las presunciones *iuris tantum* o relativas que admiten prueba en contrario y los principales ejemplos se encuentran en los siguientes preceptos:

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, establece:

“Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.” (énfasis añadido)

Por su parte, el diverso numeral 59 del mencionado cuerpo legal, señala:

“Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, LAS AUTORIDADES FISCALES PRESUMIRÁN, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o

propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1,285,670.00** en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. (Se deroga).

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de

las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aún cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.” (énfasis añadido)

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, establece con carácter de regla general la presunción de legalidad de las actuaciones de la autoridad administrativa, en los siguientes términos:

“**Artículo 68.-** Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas

autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.” (énfasis añadido)

Finalmente, la única presunción *iure et de iure* o absoluta que contempla el Ordenamiento Fiscal Mexicano es la relativa al elemento subjetivo de la figura denominada sustitución patronal, prevista en el artículo 290 de la Ley del Seguro Social, y que consiste en la transmisión de los bienes esenciales afectos a la explotación del negocio (elemento objetivo) con el ánimo de continuarla (elementos subjetivo) siendo este último elemento sobre el que gravita la referida presunción absoluta, ya que no admite prueba en contrario.

El texto del artículo en cuestión es el siguiente:

Artículo 290. Para los efectos de pago de los créditos a que se refiere el artículo 287 de esta Ley, se considera que hay sustitución de patrón cuando:

I. Exista entre el patrón sustituido y el patrón sustituto transmisión, por cualquier título, de los bienes esenciales afectos a la explotación, con ánimo de continuarla. El propósito de continuar la explotación se presumirá en todos los casos, y

II. En los casos en que los socios o accionistas del patrón sustituido sean, mayoritariamente, los mismos del patrón sustituto y se trate del mismo giro mercantil.

En caso de sustitución de patrón, el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de esta Ley, nacidas antes de la fecha en que se avise al Instituto por escrito la sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

El Instituto deberá, al recibir el aviso de sustitución, comunicar al patrón sustituto las obligaciones que adquiere conforme al párrafo anterior. Igualmente deberá, dentro del plazo de seis meses, notificar al nuevo patrón el estado de adeudo del sustituido.

Cuando los trabajadores de una empresa reciban los bienes de ésta en pago de prestaciones de carácter contractual por laudo o resolución de la autoridad del trabajo y directamente se encarguen de su operación, no se considerará como sustitución patronal para los efectos de esta Ley.

Un supuesto que es muy discutido en el contexto mexicano, en cuanto a si representa una ficción legal, una presunción absoluta o una presunción relativa, es el del párrafo quinto del artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativo a la figura denominada discrepancia fiscal y cuyo texto es el siguiente:

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea

superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

LOS INGRESOS DETERMINADOS EN LOS TÉRMINOS DE ESTE ARTÍCULO, NETOS DE LOS DECLARADOS, SE CONSIDERARÁN OMITIDOS POR LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE O, EN SU CASO, OTROS INGRESOS EN LOS TÉRMINOS DEL CAPÍTULO IX DE ESTE TÍTULO TRATÁNDOSE DE PRÉSTAMOS Y DONATIVOS QUE NO SE DECLAREN O SE INFORMEN A LAS AUTORIDADES FISCALES, CONFORME A LO PREVISTO EN LOS PÁRRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 90 DE ESTA LEY. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Notificaran al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para

conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.

De lo anterior se desprende, en principio la existencia de una presunción absoluta, consistente en considerar como ingreso, los donativos y préstamos que obtenga una persona física que no informe a la autoridad fiscal en la declaración anual del ejercicio en que se obtenga.

Por lo tanto, si una persona física obtuvo un donativo y no lo informó a la autoridad fiscal en la declaración anual del ejercicio en el que lo obtuvo, dicho donativo se considerará como un ingreso para efectos del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, si una persona física que se encuentra en dicho supuesto, y realiza la manifestación a la autoridad fiscal, ya sea en la declaración anual o complementaria de la declaración anual, respecto de haber obtenido en un ejercicio anterior un donativo, siempre que la autoridad fiscal no haya iniciado sus facultades de comprobación, podría considerarse que cumplió con la obligación de dar el citado aviso, y de igual forma podría estimarse que ya no se encuentra en el supuesto de la presunción de ingresos.

Ello en razón de que el supuesto para que se actualice la presunción de ingresos, es el no haber informado a las autoridades fiscales la obtención de un donativo, en la declaración anual del ejercicio en que se obtuvo; por lo que al cumplirse o satisfacerse dicha obligación, podría considerarse que la persona física queda excluida de la presunción referida.

Es importante señalar que el artículo 107, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007 (antecesor del actual numeral 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), establecía una presunción *iuris tantum* o relativa, ya que admitía expresamente la prueba en contrario.

A partir del 2008, cambio la redacción del citado numeral, eliminado la posibilidad expresa de que se admita prueba en contrario; por lo que en una primera aproximación, y de acuerdo con el elemento histórico de la interpretación podría señalarse que se trata de una presunción absoluta, que no admite prueba en contrario.

Sin embargo, esta posibilidad de admitir prueba en contrario, no se prohibió expresamente en el texto de la norma; por lo que utilizando el elemento sistemático de la hermenéutica jurídica, podría considerarse que la presunción sigue siendo *iuris tantum* o salvo prueba en contrario.

Resulta aplicable al caso que nos ocupa, el precedente emitido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible a través de la Revista del Tribunal Séptima Época. Año II. No. 13. Agosto 2012. Página 136, cuyo texto es:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. LA ADMINICULACIÓN DE LOS CONTRATOS DE MANDATO, DEPÓSITOS BANCARIOS Y RECIBOS DE NÓMINA CONSTITUYEN UNA PRUEBA IDÓNEA PARA DESVIRTUARLA.- El artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2004 posibilita a la autoridad fiscalizadora a presumir ingresos cuando los depósitos efectuados en cuentas bancarias no correspondan a la contabilidad del contribuyente que esté obligado a llevarla; no obstante, **tal presunción es susceptible de ser desvirtuada a través de los medios probatorios que acrediten su improcedencia.** En esa medida, **si el contribuyente con el objeto de desvirtuar la determinación presuntiva a su cargo exhibe los contratos** privados de

mandato **con los cuales acredita que los depósitos bancarios no registrados provienen** de gestiones realizadas a nombre y representación de un tercero, como lo es la actividad de pago de nóminas, **es evidente que la exhibición adicional de los depósitos bancarios** realizados por el mandante a la cuenta del contribuyente fiscalizado, **así como los recibos de nómina que amparan cantidades iguales a las depositadas por el tercero, RESULTEN SUFICIENTES PARA ACREDITAR EL ORIGEN Y DESTINO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS NO REGISTRADOS; ES DECIR, LA ADMINICULACIÓN DE TALES PROBANZAS PROPORCIONA CERTEZA DE LA PROCEDENCIA DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS CUESTIONADOS.** (énfasis añadido)

PRECEDENTE:

VII-P-1aS-301

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3410/09-03-01-1/220/11-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 17 de mayo de 2012, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas.

Jurisprudencia por Contradicción emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro: 164552, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXXI, Mayo de 2010, Tesis: 2a./J. 56/2010, Página 838, la cual es del tenor literal siguiente:

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye **que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios**, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, **los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable**. (énfasis añadido)

Contradicción de tesis 39/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 21 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

5. SIMULACIÓN

Según Francisco Ferrara²¹, simulación es:

“La declaración de un contenido de **voluntad no real**, emitida **conscientemente y de acuerdo** entre las partes, para producir, con **finés de engaño**, la apariencia de un **negocio que no existe o es distinto** de aquel que realmente se ha llevado a cabo”.

“Una apariencia jurídica simulada para **encubrir la verdadera realidad** disimulada”

“La **discordancia con la realidad** a partir de la generación de un engaño o apariencia, en el que normalmente intervendrán varios sujetos concertando el llamado **“acuerdo simulatorio”**, **constituye el elemento sustancial** para determinar la concurrencia de simulación”²².

Cesar García Novoa, sostiene respecto de este concepto lo que sigue:

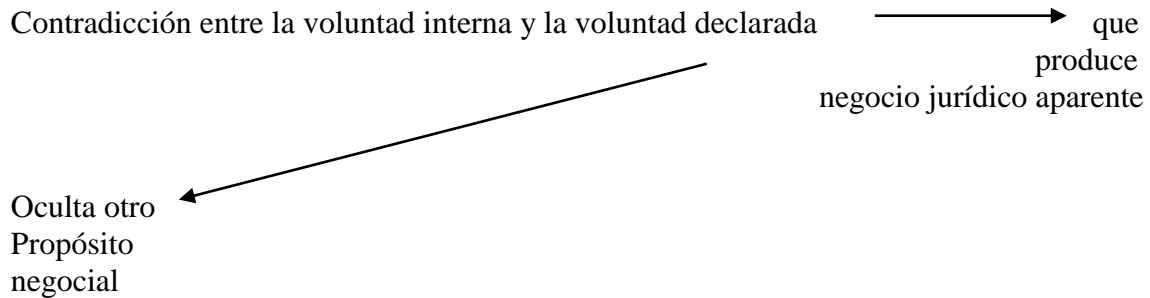
“La simulación no es un medio de eludir la ley, sino de ocultar su violación.

²¹ Ferrara, Francisco: *La simulación de los negocios jurídicos (actos y contratos)*, Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. p.74

²² García Novoa, Cesar: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales S.A., Madrid 2004, p. 143

Por eso se habla inexactamente de simulación en Fraude de la Ley”.²³

Cesar García Novoa



En México, la figura jurídica de la simulación se encuentra prevista en la parte final del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los términos siguientes:

“(…)

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos

²³ Ferrara, Francisco: *La simulación de los negocios jurídicos (actos y contratos)*, Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. p.99

fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 178 de esta Ley.” (énfasis añadido)

La interpretación de este artículo suscita las siguientes interrogantes:

¿HECHO IMPONIBLE EFECTIVAMENTE REALIZADO POR LAS PARTES?

¿ALCANCE DE LA FACULTAD DE CALIFICACIÓN?

¿SOLO TÍTULOS V Y VI?

¿O TODA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIA PARTES RELACIONADAS?

EFFECTOS DE LA SIMULACIÓN

DESESTIMACIÓN (NULIDAD)

=

REESTABLECER LA REALIDAD DE LOS HECHOS JURÍDICAMENTE RELEVANTES CONFORME AL PRINCIPIO DE QUE LA REALIDAD APARENTE NO ES TAL REALIDAD.

PREVALENCIA DE LA REAL CAUSA

(S/ CAUSA FALSA)

REESTABLECIMIENTO DE LA VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA

(INDIVIDUACIÓN)

El artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, respecto del delito de simulación, dispone:

“Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

(...)

IV. **Simule** uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.” (énfasis añadido)

Respecto de la Simulación el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, emitió el Precedente con número de registro 2007105, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III, Tesis: I.3o.C.142 C (10a.), Página: 1960, en el que se determinó:

SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS. TIPOS PREVISTOS LEGALMENTE (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 2180 Y 2181 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL). **El artículo 2180 del Código Civil para el Distrito Federal dispone que es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.** Por su parte, **el artículo 2181** del mismo ordenamiento **establece que la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.** La interpretación gramatical de ambos preceptos permite advertir que del primero de ellos, se obtiene la norma que define lo que constituye un acto jurídico simulado, y del segundo la norma definitoria que distingue dos tipos de simulación: la absoluta y la relativa. De conformidad con ese último precepto, **será absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real y, por tanto, para su demostración bastará que se**

acredite que el acto no ha ocurrido, pues con esto se probará el elemento esencial de la acción de simulación. En cambio, para la nulidad relativa, será necesario que se revele y prueben dos actos jurídicos: por un lado, el que sirvió para aparentar y, por otro, el que realmente hubiera acontecido. (énfasis añadido)

Amparo directo 601/2012. Consuelo de la Cruz Huerta. 4 de julio de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Sandoval López. Secretario: Rubén Darío Fuentes Reyes.

6. INEXISTENCIA

Eduardo A. Zannoni²⁴, respecto de la inexistencia sostiene que:

“(…)

Algo parecido ocurre con el planteo de la inexistencia del acto jurídico. Un acto al que le falta un presupuesto esencial, imaginen por ejemplo una compraventa sin cosa vendida, o sin precio, o sin comprador o sin vendedor, podrá decirse que es inexistente, sí, pero inexistente en el plano de la causalidad, del ser. No hay compraventa sin cosa vendida, por ejemplo, pero ¿alguien pretendió que puede haberla? Lo que ocurre es

²⁴ Zannoni, Eduardo A. “Ineficacia y Nulidad de los Actos Jurídicos”. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1986, Página 22.

que la teoría de la inexistencia pretende trasladarse al plano del deber ser en aquellos casos en que, por diversas razones, se disimula u oculta la falta de un presupuesto de negocio, y se lo hace parecer como si existiera...

(...)” (énfasis añadido)

En el Ordenamiento Fiscal Mexicano, la inexistencia se encuentra regulada en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en los términos siguientes:

“**Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán

con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

LOS EFECTOS DE LA PUBLICACIÓN DE ESTE LISTADO SERÁN CONSIDERAR, CON EFECTOS GENERALES, QUE LAS OPERACIONES CONTENIDAS EN LOS COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR EL CONTRIBUYENTE EN CUESTIÓN NO PRODUCEN NI PRODUJERON EFECTO FISCAL ALGUNO.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a

corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.” (énfasis añadido)

En el caso, resulta necesario tener en cuenta el contenido del Precedente emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Libro XII, Septiembre de 2012 Tomo 3, Materia(s): Administrativa , Tesis: VI.3o.A.358 A (9a.) Página: 1745, cuyo tenor literal es el siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.

Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades **implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no**, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, **CUANDO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CAUSANTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES**, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, **aquéllas podrán restar eficacia probatoria a** los comprobantes fiscales, **contratos** y demás documentos relacionados, **únicamente para** la determinación, devolución o **acreditamiento** de las contribuciones. (énfasis añadido)

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO

Revisión fiscal 20/2011. Administrador Local Jurídico de
Puebla Sur, en representación del Administrador Local de

Auditoría Fiscal de Puebla Norte. 30 de junio de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Manuel Saturnino Ordóñez.

Revisión fiscal 108/2011. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte. 1o. de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Ramírez González. Secretaria: Elizabeth Christiane Flores Romero.

Revisión fiscal 9/2012. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria y otras. 10 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Carrillo Quintero.

Revisión fiscal 23/2012. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria y otras. 31 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Carrillo Quintero

7. SUSTANCIA SOBRE FORMA

Entre las pautas antielusión destaca por su importancia la llamada preeminencia del fondo sobre la forma, la cual, pretendió ser incluida en nuestro sistema a manera de una cláusula general (en la parte final del sexenio del presidente Fox), mediante un intento de adición al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que fue rechazado por el Senado de la República.

Sin embargo, nuestro sistema contempla tanto cláusulas específicas de preeminencia del fondo sobre la forma como ocurre por ejemplo en los artículos 14, fracciones I y IV, 19, párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo texto es el siguiente

Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

(...)

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

(...)” (énfasis añadido)

Artículo 19.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

(...)” (énfasis añadido)

También el ordenamiento mexicano contempla el principio inverso, esto es, de preeminencia de la forma sobre el fondo (como sucede en el caso de los artículos 4 y 1 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que a la letra dicen:

Artículo 4o.- Se reputarán mercantiles todas las sociedades que se constituyan en alguna de las formas reconocidas en el artículo 1º de esta Ley.

Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

I.- Sociedad en nombre colectivo;

II.- Sociedad en comandita simple;

III.- Sociedad de responsabilidad limitada;

IV.- Sociedad anónima;

V.- Sociedad en comandita por acciones, y

VI.- Sociedad cooperativa.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrá constituirse como sociedad de

capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley.

Podríamos definir a la preeminencia del Fondo Sobre la Forma, como la facultad jurídica establecida para habilitar al intérprete, en el sentido de prescindir de las formas jurídicas (retiro del velo de las formas) para calificar un acto jurídico o contrato conforme a su real naturaleza, utilizando como criterio para la asignación de la realidad de la naturaleza atribuida, las relaciones económicas establecidas, con énfasis en el hecho económico sobre el hecho jurídico.

Respecto de la doctrina de la *substance over form* o lo que es lo mismo, sustancia sobre forma, Cesar García Novoa²⁵, sostiene:

“(…)

Quizás el intento más serio de rescatar la malhadada interpretación económica sea la regla del *substance over form* o principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. **Esta regla, en cuanto mecanismo para afrontar la elusión fiscal por la vía interpretativa, es, como señala Ward, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas de *common law*, aunque en alguna ocasión se ha dicho que también en Estados continentales europeos, como Francia o**

²⁵“Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”, páginas 12, 13 y 14

Alemania esta regla ha tenido cierta aplicabilidad en algunas de sus versiones.

Lo característico de esta regla *substance over form* es que no constituye en sí misma un mecanismo antielusorio sino que se ha venido manifestando en una serie de medidas, en su mayoría de elaboración jurisprudencial, como el *business purpose test*, que permiten desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal o la mucho menos importante doctrina del *step transaction*, que faculta a catalogar como una única operación compleja, aquel conjunto de operaciones vinculadas entre sí por la persecución de un fin de ahorro fiscal. Aunque, como dijimos, se afirma que el *business purpose test* se aplica también en ordenamientos “continentales” como el de Francia -a través de la figura del **acte normal de gestión** diseñada por el *Conseil d'Etat* en pronunciamiento de 4 de diciembre de 1984, o en Alemania, a través del *vernünftiger wirtschaftlicher Zweck*, en realidad, en el primero de estos supuestos se estaría ante lo que hemos definido como el *abus de droit*, y en el segundo, ante un caso puro y simple de **abuso de las posibilidades de configuración**. Por el contrario, el *business purpose test*, como genuina técnica antielusoria, ha adoptado genéricamente la forma de un principio general, como ocurre respecto a Países Bajos o Noruega, y sobre todo, en relación con los sistemas anglosajones. Como muestra de este principio, hay que destacar la sentencia *Gregory vs. Helvering* en Estados Unidos y el denominado “*Ramsay principle*” en Gran Bretaña. Ambas técnicas **CONSISTEN SUSTANCIALMENTE EN PRESCINDIR DEL DATO JURÍDICO A LA HORA DE CALIFICAR LOS ACTOS, NEGOCIOS U OPERACIONES REALIZADAS POR LAS PARTES, PARA BUSCAR SU**

VERDADERA RATIO ECONÓMICA. Y en calificar como inoponibles frente a la Administración los negocios realizados con exclusivos fines de ahorro fiscal. SI NO EXISTIERAN VERDADERAS MOTIVACIONES ECONÓMICAS o PROPÓSITOS COMERCIALES; algo similar a la **ausencia de “motivos económicos válidos”** a que se refiere el artículo 11,1, a) de la Directiva 90/434/CEE.

Por tanto; la regla *substance over form* puede informar una cláusula general antiabuso como ocurre en la mayoría de los países con ordenamientos de corte continental. Si no es así y se limita a constituir una práctica hermenéutica en manos de la Administración no plasmada en una “cláusula legal” suscita las mismas objeciones que, desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente, plantea la interpretación económica.

(...)” (énfasis añadido)

Este principio de sustancia sobre forma, en el sistema jurídico fiscal mexicano es de relativa actualidad, aun cuando respecto del derecho civil y específicamente en materia de obligaciones y contratos civiles, el Poder Judicial de la Federación, ha reconocido una preeminencia del fondo sobre la forma obligacional, por virtud de la cual, el nombre o clasificación que se le atribuya por las partes a un acto jurídico o contrato no determina su naturaleza, sino que lo que determina tal naturaleza es su contenido obligacional, entendiendo por contenido obligacional, las situaciones jurídicas que crea, trasmite, modifica o extingue, postulado cuyo reconocimiento se refleja en los siguientes criterios:

Precedente emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, con número de registro 229952, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Segunda Parte-1, Julio-Diciembre de 1988, Tesis: Pagina 192:

**CONTRATOS SU NATURALEZA DEPENDE DE LO
CONVENIDO Y NO DEL NOMBRE QUE SE LES DE.**

Es intrascendente que en un procedimiento natural las partes de un contrato lo denominen con determinado nombre, dado que éste no hace al contrato, ya que la esencia del mismo está más allá de su autonomía y depende de la naturaleza de las cosas, supuesto que las definiciones legales de los actos jurídicos no están a la disposición arbitraria de las partes, sino que se circunscriben al orden público; además, **la naturaleza jurídica de los contratos no puede cambiar por el solo hecho de que los contratantes los denominen de modo diverso al que legalmente les corresponde, habida cuenta que para su cumplimiento sólo debe atenderse a las prestaciones y al objeto en ellos convenidos.** (énfasis añadido)

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL
DEL PRIMER CIRCUITO**

Amparo directo 288/88. Oida Yolanda García de Silis. 18 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: José Rojas Aja. Secretario: Enrique Ramírez Gámez

El Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito emitió el Precedente con número de Registro: 173069, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Marzo de 2007, Tesis: I.7o.C.86 C, Página 1654, sostuvo que:

CONTRATOS. PARA DETERMINAR LA VERDADERA INTENCIÓN DE LOS CONTRATANTES ES NECESARIO ANALIZAR CONJUNTAMENTE EL SENTIDO DE SUS CLÁUSULAS, LA NATURALEZA Y EL OBJETO DEL CONSENSO DE VOLUNTADES AL CELEBRAR EL ACTO JURÍDICO. Con base en las reglas de interpretación de los contratos, previstas en los artículos 1851 a 1857 del Código Civil Federal y especialmente en lo establecido en los dispositivos 1851, segundo párrafo, 1852, 1853 y 1855, de los que SE DESPRENDE QUE LA INTENCIÓN DE LOS CONTRATANTES ES LA QUE DEBE PREVALECER EN UN PACTO POR SOBRE CUALQUIER COSA; se concluye que cuando existen cláusulas que aparentemente establecen una situación determinada, pero en realidad se refieren a otra muy distinta, resulta necesario, **PARA DESENTRAÑAR LA VERDADERA INTENCIÓN DE LOS CONTRATANTES, CONSIDERAR, ADEMÁS DEL SENTIDO QUE RESULTE DEL ANÁLISIS CONJUNTO DE LAS CLÁUSULAS, LA NATURALEZA Y EL OBJETO DEL CONSENSO DE VOLUNTADES AL**

CELEBRAR EL ACTO JURÍDICO, PUES ELLO PROPORCIONARÁ MAYOR CLARIDAD SOBRE LA FINALIDAD DEL ACUERDO Y POR CONSECUENCIA, DE LA FORMA EN QUE LOS INTERESADOS SE PROPUSIERON CONTRATAR.

(énfasis añadido)

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL
DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 796/2006. Pemex Exploración y Producción.
25 de enero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Julio
César Vázquez-Mellado García. Secretaria: Alicia Ramírez
Ricárdez.

Tesis emitida por la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Publicación número 15 Octubre 2012, Pagina 152, en la que se consideró:

ANÁLISIS DE UN CONTRATO PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN LABORAL. ELEMENTOS DE VALORACIÓN, PARA ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DEL PATRÓN EN EL PAGO DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.- Si el actor aduce que no guarda relación laboral con los supuestos trabajadores, en virtud de los contratos denominados: contrato de comisión mercantil y contrato de prestación

de servicios profesionales, la Sala debe analizar en cuanto a su naturaleza jurídica los contratos celebrados, en el entendido de que SU DENOMINACIÓN NO DETERMINA SUS EFECTOS, debiendo por tanto, corroborar que de su contenido la existencia de la subordinación, que es el elemento distintivo para que se dé una relación de trabajo, analizando los elementos subjetivos y objetivos que se desprendan del clausulado y si hecho lo anterior, se encuentra que los supuestos trabajadores no se encuentran sujetos a las órdenes del patrón en todo momento, sino que pueden actuar de manera independiente en su oficina, sin sujeción de horario y con elementos propios para prestar el servicio de acuerdo a lo que consideran conveniente, es claro que no hay relación laboral, pues realizan sus actividades de manera independiente, en cuanto al horario, técnicas y estrategias; y por tanto, el patrón no se encuentra obligado a cubrir cuotas obrero patronales al Instituto por dichas personas en términos del artículo 15, fracción III, de la Ley del Seguro Social. (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 299/11-09-01-4.- Resuelto por la Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de septiembre de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Carlos Chaurand Arzate.- Secretaria: Lic. Noemí Rocha Aguado.

8. RAZÓN DE NEGOCIOS

Respecto al origen y alcance de la pauta antielusión denominada “*business purpose test*” la cual cabe enfatizar no se encuentra prevista en ningún precepto del ordenamiento tributario mexicano, como pauta sustantiva condicionante o invalidante, Violeta Ruíz Almedral²⁶, señala lo siguiente:

“(…)

Como es sobradamente conocido, el origen de la doctrina del *business purpose* se encuentra en el caso *Helvering v. Gregory* de gran influencia en todos los países de la *Commonwealth*, aunque también en el derecho continental. En *Helvering* se negó efectividad a una reorganización empresarial con el argumento de que carecía de un objetivo comercial propio, siendo su única finalidad la de evitar el pago del impuesto. Esta doctrina tiene varias consecuencias; en primer lugar, la recalificación de las operaciones se lleva a cabo, no sólo porque carezcan de un fin comercial autónomo o *business purpose*, como podría parecer a primera vista, sino, y esto es lo relevante, porque son artificiosas, inadecuadas al fin económico perseguido salvo por el resultado del ahorro tributario. En palabras del Tribunal <<*toda la actividad,*

²⁶ Ruíz Almedral, Violeta. “El Fraude a la Ley Tributaria a Examen”. Editorial Thomson Aranzadi. Navarra, 2006. Páginas 86, 87 y 88.

aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una (escisión) era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más>>. Artificio y ausencia de un fin económico válido o razonable son dos caras de la misma moneda.

(...)” (énfasis añadido)

El artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación, señala:

“Artículo 18-A. Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:

(...)

VI.- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.”

En México la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció:

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO: XXIX, ABRIL DE 2009, TESIS: 1A. XLVII/2009, PÁGINA: 577

CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, SI EN ELLO COINCIDE EL QUE NO SE PRESENTAN COMO AJENAS A LA PRÁCTICA COMERCIAL ORDINARIA. Por tanto, cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la AUSENCIA DE SUSTANCIA JURÍDICA. Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; EXISTE UNA RAZÓN DE NEGOCIOS PARA LA REALIZACIÓN DE LA OPERACIÓN; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. Todo lo anterior, sin dejar de reconocer

que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez. (énfasis añadido)

Amparo en revisión 297/2008. Servicios Administrativos Grupo Casa Saba, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Del contenido de este Precedente, se advierte en forma medular que los hechos o negocios jurídicos celebrados por los particulares, gozan de presunción de licitud, siempre y cuando cumplan con lo siguiente:

- **No sea un acto ajeno a la práctica comercial ordinaria.**
- Revele la intención de realizar una inversión real.
- La operación tenga una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente.
- **Exista razón de negocios para su realización.**

- Al efectuarse la transacción pueda razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación.
- El particular se haya expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control.

Esto es, la pauta de razón de negocios implica el que la causa o motivo determinante de la realización de cualquier acto u operación con una eventual repercusión tributaria, corresponda a una lógica de negocios congruente con la forma como se genera, entrega o toma valor (también conocida como modelo de negocios) y en el que el ahorrar impuestos solo resulte una circunstancia o efecto secundario o tangencial, que no sea el motivo determinante o principal de la transacción respectiva.

En el sentido de que debe prevalecer la sustancia económica sobre la forma, se han emitido por tribunales mexicanos, los criterios siguientes:

Registro No. 161039, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 2159, Tesis: I.4o.A.799 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO

TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, **la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma,** para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, **con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, OTORGANDO PRIORIDAD AL FONDO O SUSTANCIA ECONÓMICA SOBRE LA FORMA LEGAL.** (énfasis añadido)

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez

Registro No. 160817, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Página: 1661, Tesis: I.4o.A.797 A (9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como **características básicas** las siguientes: **a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico** en que se desenvuelve el sistema de información contable; **b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios** en un sentido amplio; **c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas;** **d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera,** permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, **e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual,** dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, **dando pauta para**

explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero. (énfasis añadido)

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

Tipo de Documento: Tesis Aislada, Época: Séptima época, Instancia: Primera Sala Regional de Oriente, Publicación: No. 1, Agosto 2011, Página: 171

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.- PUEDEN SER UTILIZADAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES COMO SUSTENTO DE SUS DETERMINACIONES.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo **28 del Código Fiscal de la Federación**, es **obligación de los contribuyentes llevar contabilidad;** mientras la Sección III del Capítulo II del **Reglamento del Código Fiscal de la Federación**, establece en qué consiste **la contabilidad y los métodos y requisitos de su manejo por los contribuyentes.** En términos generales, la contabilidad es la disciplina que se encarga de determinar, medir y cuantificar los factores de riqueza de las empresas, con el fin de servir para la toma de decisiones y control,

presentando la información, previamente registrada, de manera sistémica y útil. **La contabilidad es una técnica porque trabaja con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar datos útiles referentes al patrimonio.** Esto lleva a concluir con toda lógica, que la técnica de la contabilidad debe reunir aspectos armónicos o compartidos, para lograr una uniformidad de todos los que la dominan, que permita su comparación y revisión. **En vinculación de lo anterior, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en dos mil dos, por entidades líderes de los sectores público y privado que tiene entre otros, el objetivo de desarrollar normas de información financiera,** transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera, así como llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional y lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente. Por lo que, si bien es cierto, **las normas de información financiera emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C., no son de carácter legal y por lo tanto no pueden formar parte de la fundamentación de los actos de la autoridad, ni resultan obligatorias para los contribuyentes, se trata de normas consuetudinarias**

relativas a la técnica contable, que permiten la uniformidad, comparación y verificación de quienes la dominan. En otras palabras, el Código Fiscal de la Federación establece con toda precisión que los contribuyentes deben llevar contabilidad, mientras que las normas de información financiera, son las reglas consuetudinarias que preferentemente debe acatar esa técnica. Entonces, **queda claro que la autoridad sí puede citar como parte de las consideraciones que le llevaron a emitir una liquidación, que la contabilidad no se apegó a las normas de información financiera.** (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 584/10-12-01-8.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de octubre de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Erika Elizabeth Ramm González.- Secretario: Lic. Ricardo Vaquier Ramírez

Como hemos visto la fijación y el concepto mismo de lo que la verdad sea, ha constituido un verdadero reto en el devenir histórico.

Especialmente problemático resulta este concepto por lo que ve a lo jurídico y esto ha originado toda una construcción conceptual denominada Teoría de la Prueba.

En el caso específico del Derecho Fiscal Federal Mexicano, ello ha propiciado la multiplicación en nuestras leyes de ficciones jurídicas, técnicas de

determinación presuntiva, el establecimiento de la figura de la simulación ya comentada, y la recepción jurisprudencial de pautas específicas anti-elusión, tales como sustancia sobre forma, razón de negocios y el propio Fraude a la Ley.

Respecto de las pautas antielusión cabe destacar que, no existe en el sistema mexicano una cláusula general antielusión, y solo se encuentran previstas en casos muy específicos, como los que hemos revisado en este capítulo.

Por último, resulta pertinente insistir que en cuanto a la Teoría de la Verdad Jurídica Fiscal, el enunciado normativo del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal Mexicana, vinculado con los principios pro persona y de mayor beneficio derivados del artículo 1 del mismo cuerpo constitucional, imponen un principio de verdad real o material, por virtud del cual, ninguna causación o devengo tributario podría suscitarse sino cuando clara categórica e indubitadamente se hubiere configurado un hecho imponible con base en un verdadero hecho generador.

El proceso de discernir equilibradamente entre continente y contenido, respecto de la determinación de lo que la verdad sea, implica en rigor, reconocer lo que es a nivel de conciencia.

CAPITULO III

EL CONCEPTO ORIGINARIO DEL FRAUDE A LA LEY

1. CONCEPTO GENÉRICO DE FRAUDE

El concepto de Fraude a la Ley reconoce como genero próximo el de Fraude y la diferencia específica sería la expresión “A la Ley” o “De Ley”.

Situados en el género próximo, respecto del Fraude, Francesco Carrara²⁷ nos refiere que a la conducta que se identifica con tal término, se le conoció en Roma como *Stelionato* por la similitud que guardaba el comportamiento del sujeto que la desplegaba, con el del animal conocido como *Stelion*, salamandra o camaleón, esto es, por su carácter mimético o engañoso, lo cual ya nos señala que el engaño se encuentra en la médula de esta figura.

Aunque Eduardo de la Iglesia Prados²⁸ matiza lo siguiente:

“La expresión fraude de ley trae causa de la latina *fraus legis*.

Pero ante la conjunción de dos palabras para la formulación de dicho concepto, su origen etimológico no es posible establecerlo de manera unitaria, de ahí que para ello sea necesaria la referencia concreta a aquella voz que delimita la

²⁷ Carrara, Francesco, “Programa de Derecho Criminal”, Página 413

²⁸ De la Iglesia Prados, Eduardo, “El Fraude de la Ley”. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2007. Página 19.

parte esencial del instituto que analizamos, en concreto el fraude, esto es a la palabra *fraus*; sin embargo tampoco ello será posible encontrar un dato de precisión absoluta a tal fin, puesto que la referencia etimológica de la noción fraude nos conduce a situarnos ante dos posibles orígenes.

Ello es así porque en primer lugar, sería factible considerar que tal término posee la idea de ruptura, in-fracción y, por tanto, se asemejaría a la noción de daño o perjuicio; pero, del mismo modo, también es plenamente válida la integración del origen etimológico de esta voz en el concepto engaño, proviniendo en este caso el fraude a la ley de la de-fraudación...

(...)” (énfasis añadido)

Por su parte, Hans Von Hentig²⁹, en su obra sobre La Estafa, sostiene que:

“Lo mismo que las leyendas, el idioma testimonia viejos estadios evolutivos. A través de él se revela con numerosas expresiones plásticas el polifacetismo de un fenómeno social. Las expresiones para estafa y estafador han sido tomadas, antes de designar con ellas operaciones intelectuales, de cinco círculos de actividades en las que todavía hoy resuena el engaño. Estas son: ardid de guerra, ardid de caza, finta de esgrima, hechizo mágico y la paralización mecánica de la libertad de movimientos y del orientarse, como, por ejemplo, en nuestro <<desplumar a uno>>...”

(...)

²⁹ Von Hentig, Hans. Editorial Espasa-Calpe, S.A. Madrid, 1972, Páginas 28, 29, 30 y 31.

El ardid de guerra, no prohibido por el derecho internacional, es el medio reconocido y muchas veces empleado en la hostilidad. Por consejo de Ulises construyen los griegos, como holocausto aparente ofrecido por el feliz regreso a la patria, el caballo de Troya, <<votum pro reditu simulant>>. En latín *insidiae* significa asechanza y la perfidia; **CIRCUMVENIRE** es, a un tiempo, **CERCAR Y ELUDIR**. El verbo inglés *bamboozle* (embaucar) procede del idioma de las gentes del mar del siglo XVIII y tiene el sentido –la etimología es desconocida– de inducir a error al adversario izando un falso pabellón. Un historiador norteamericano ha atribuido los delitos de estafa de los años posteriores a la guerra civil a la misma guerra; se había, dice, inculcado a los hombres <<el superar en astucia al enemigo>>.

Siguen las palabras tomadas a la esgrima, el juego de cartas y los juegos de manos. **ELUDERE**, engañar, quiere decir originariamente en el juego y también en la lucha, <<**EVITAR EL GOLPE**>>. El vocablo alemán *Kniff* (artificio, treta) procede de las señales con que se marcan las cartas. La palabra alemana *Finte*, en italiano *finta*, ardid, está tomada del lenguaje de la esgrima y significa golpe ficticio. *Trick* (truco), del francés *tricher*, es la estafa en el juego. Al movimiento repentino, inesperado, del golpe de esgrima corresponde el sentido que en el lenguaje tiene el giro <<hacer una jugada>>.

Sin la aplicación de los métodos y aparatos engañosos el hombre no se habría hecho señor del prepotente mundo animal. De esta esfera de la <<estafa>> proceden voces como <<enredar>>, <<tender lazos>>, <<colocar trampas>>, <<enlazar>>, <<reclamo>>, <<cebo>>, <<caer en la trampa>>. En inglés se llama al reclamo *tame cheater*. La palabra *berücken* (cautivar, en el sentido de encantar) procede de la caza y la pesca, donde <<con la red se cae sobre la

victima>> (*über das Opter rückt*). Sin que se den cuenta, son <<atraídas por el cebo>>; de <<picar el anzuelo>> deriva de la palabra inglesa *bait*, cebo...

(...)

Decipere une el hacer salir del camino recto con el <<inducir a error>>. De maquillarse se derivó el *fucum facere*, y la expresión alemana <<llevar tras de la luz>> tiene de nuevo que ver con una iluminación falsa o ausente.

La esfera misteriosa de la magia, donde la mirada, el gesto y la autoridad del nigromante paralizan la voluntad de los dioses e incluso les hace doblar la rodilla, ha contribuido al vocabulario del engaño. Quedamos trastornados, encantados, embrujados, fascinados. La voz francesa *charme* se deriva de *carmen*, el conjuro. **LA FORMA BÁSICA TRUQ (FRAUDE) PROCEDE DE TRAUM (ENSUEÑO, ILUSIÓN)** y de una antigua palabra nórdica sinónima de fantasma, espíritu maligno, nocivo y astuto. Como en el hurto nocturno, el pueblo pensó también originariamente en la estafa en el efecto de un encantamiento. Era el misterioso poder de privar de resistencia y llevar intelectualmente a la esclavitud. En alemán, en algunas palabras, como *fesseln* (encadenar), *bestucken* (cautivar) (en inglés *enthrall* y *captivitate*), es visible el tránsito del dominio externo al subyugación interna.

Brevemente merecen citarse todavía: *schwindeln* (defraudar), *foppen* (chasquear), *prellen* (timar), *aufbiden* (embaucar)...*beschuppen* (engañar)...

(...)” (énfasis añadido)

De los anteriores conceptos, llama particularmente nuestra atención el concepto de “eludere, engañar... evitar el golpe”, en tanto que ya nos señala uno de los aspectos característicos de este instituto, como lo es, el evitar resentir ciertas consecuencias dispuestas por el orden jurídico, a saber en lo que nos atañe la carga tributaria.

2. CONCEPTO DE FRAUDE A LA LEY

Eduardo de la Iglesia Prados³⁰ a propósito del concepto de Fraude de Ley, nos señala que:

“Numerosas son las definiciones que se han realizado sobre la figura del fraude a la ley, circunstancia que conduce a que no puede hablarse de la existencia de un pacífico concepto de fraude de ley, situación lógica al no existir tal conformidad, no ya sólo en la forma de aparición del mismo, sino también respecto a sus efectos e incluso sobre su autonomía institucional.” (énfasis añadido)

Y el propio autor, nos plantea partir del concepto lingüístico, y a propósito de él, la Real Academia de la Lengua Española³¹, en su diccionario establece que:

“**Fraude.** (Del lat. *fraus, fraudis*). m. Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete. **2.** Acto tendente a eludir una disposición legal en

³⁰ De la Iglesia Prados, Eduardo, “El Fraude de la Ley”. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2007. Página 22.

³¹ Real Academia de la Lengua Española. Diccionario. Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1992. Página 994.

perjuicio del Estado o de terceros. **3. Der.** Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, e incluso de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.” (énfasis añadido)

Cabe destacar para los efectos de éste análisis la segunda acepción, esto es, la que alude a un acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado, ya que desde el significado asignado por la Academia de la lengua se le identifica con la acción de eludir, y respecto de este último término la propia Academia establece que: “Eludir (Del Lat. Eludere). Evitar con astucia una dificultad o una obligación... Eludir impuestos”.

3. NOCIONES DE CARÁCTER SUBJETIVO, OBJETIVO Y MIXTO DEL FRAUDE A LA LEY.

En cuanto al concepto de Fraude de Ley desde un punto de vista estrictamente jurídico, De la Iglesia Prados (autor al que seguimos en esta parte) establece la distinción entre:

- a) Las nociones de carácter subjetivo.
- b) Las definiciones de carácter objetivo.
- c) Las de carácter mixto.
- d) La definición legal y,
- e) Las definiciones jurisprudenciales.

Respecto de ellas, reseña lo siguiente:

a) Las nociones de carácter subjetivo.

“Las definiciones de estas características centran la cuestión relativa al concepto del fraude de ley en la necesidad de presencia de intención de defraudar, como causa que provoca el deseo de causar el daño en la persona que comete el acto de esta naturaleza.

...RIPERT.. el fraude seria <<una tentativa hecha de común acuerdo por varios interesados para escapar a la aplicación de un regla jurídica imperativa... CARRARO... la noción del fraude a la ley se integra en la idea general de la mala fe en sentido objetivo, entendida ésta <<como comportamiento contrario a la corrección, esto es, como violación del deber general de corrección... ..GARCÍA VALDECASAS... el acto fraudulento <<es el que tiende, en el pensamiento de quien lo realiza, a eludir la ley, sustrayendo de su aplicación situaciones que deberían estar absolutamente sometidas a ella.” (énfasis añadido)

Esta perspectiva que enfatiza el aspecto de la intencionalidad para calificar el Fraude de Ley, representa un importante desafío en términos de prueba al referirse a la fase interna de la volición o voluntad, salvo por lo que ve a la presencia de conRAINTENCIONES o contradocumentos, lo cual le aproxima bastante a la figura de la simulación.

b) Las definiciones de carácter objetivo.

“El origen de las definiciones de esta naturaleza se puede establecer en las referencias que, para delimitar al fraude de ley del acto contra ley, llevan a cabo los jurisconsultos

romanos PAULO y ULPIANO y que se recogen en el Digesto, en las que se manifiesta que actúa en fraude quien, amparándose en el texto de una norma, procede a vulnerarla por medio de una actuación indirecta por la que se logra rodear su aplicación, aun cuando ésta fuera debida, comportamiento éste calificado de *circumvenire lege* en la formulación literal latina citada, integrándose en este grupo la gran mayoría de definiciones que sobre el fraude a la ley se efectúan por la doctrina, al centrar éstas principalmente el dato característico de este comportamiento en la elusión normativa llevada a cabo por medio de una actuación indirecta.

...MARTÍN OVIEDO... <<una actuación infractora que se lleva a cabo buscado el apoyo de otra u otras normas para evadir el cumplimiento de la primera, desnaturalizando, además, el contenido y el fin propio de éstas>>.... DÍEZ-PICAZO... define al fraude de ley como <<una manera de **ELUDIR LAS** reglas de derecho, de hacerlas vanas y sustraerse a ellas, no infringiéndolas frontalmente, sino buscando un medio artificioso o subterfugio.

CON POSTERIORIDAD, serán diversos los autores que reiteren estos argumentos con definiciones de fondo similar a las mencionadas. En éstas, un primer grupo centra el dato característico del fraude de ley en la apariencia de licitud del acto fraudulento que, a pesar de ello, provocará, una vulneración del ordenamiento, otras, por el contrario, defienden que el dato esencial del fraude de ley será la violación efectiva del mismo por medio del empleo de un comportamiento indirecto inválido. En todo caso, en ambos grupos, **SE ALUDE A LA FALTA DE VIABILIDAD DEL COMPORTAMIENTO EXTERNO AJUSTADO AL TEXTO O LETRA DE UNA NORMA PARA JUSTIFICAR LA ACCIÓN QUE SE LLEVA A CABO, ACTUACIÓN** basada en la literalidad de ésta, pero que

contraviene el sentido, el espíritu de la regla jurídica en la que se ampara.” (énfasis añadido)

Así, la perspectiva del objetivismo respecto al concepto de Fraude de Ley, pone el énfasis en el comportamiento externo de *circunvenire lege*, esto es, sacar la vuelta, rodear o evitar y eludir la aplicación y los efectos de una norma, al utilizar un camino indirecto o una norma de cobertura, siendo irrelevante la intencionalidad, pero con el dato adicional de ajustarse al literalismo interpretativo con desatención de la teleología o finalidad de la norma eludida.

c) Las de carácter mixto.

“...las de tipo mixto integran a la par elementos, la intención y el daño, sin establecer primacía jerárquica entre ellos, al exigir su concurrencia a idéntico nivel, de ahí que, por ello, las definiciones con tal contenido gocen de entidad propia que justifica su reflejo en apartado autónomo.

...la definición propuesta para el fraude de ley por VIDAL, autor que considera necesaria la presencia de ambos elementos, manifestando en este punto que el fraude es <<el perjuicio, o más exactamente, la vulneración de la norma imperativa realizada por medio de un engaño>>. (énfasis añadido)

4. DEFINICIONES LEGAL, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINARIA EN ESPAÑA

A) La definición legal y,

El artículo 6.4 del Código Civil Español señala:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se consideran ejecutados en Fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.” (énfasis añadido)

Respecto de este concepto legal, cabe destacar como elementos relevantes a) la realización de actos al amparo del texto (norma de cobertura) de una norma, b) que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, a propósito de este elemento, se ha discutido si las prohibiciones a que alude deben ser explícitas o implícitas, o si el ser contrario al ordenamiento implica incluso una violación no solo en el nivel de la norma y por lo que ve a sus fines sino también en el nivel de los principios jurídicos.

B) Las definiciones jurisprudenciales.

“La jurisprudencia, de manera mayoritaria, acoge un concepto de fraude de ley basado en la idea de daño o perjuicio, definiendo mayoritariamente a esta figura como <<sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto como subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales que se imponen a las personas (...) por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal, sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu... se defiende por ésta, de modo mayoritario, un concepto como él ya indicado.” (énfasis añadido)

Respecto a estas perspectivas sigue siendo muy discutible si son susceptibles de encuadrar en ellas, las “economías de opción implícitas”.

C) La definición en la doctrina.

Humberto E. T. Bello Tabares y Dorgi D. Jiménez Ramos³², definen el Fraude a la Ley en los términos siguientes:

“Ahora bien, el concepto de fraude procesal, como lo expone la misma sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, debe ser separado y desligado del concepto de fraude a la Ley, este último considerado como toda actividad dirigida a eludir o a provocar la aplicación indebida de una norma, a objeto de contravenir el sentido y la finalidad de la Ley, concepto este que se identifica plenamente con el expuesto por Walter ZEISS, quien al referirse la *in fraudes legis agere* –*fraude a la Ley* comenta que es toda actividad dirigida a eludir o provocar la aplicación de un norma jurídica.

Ulpiano al referirse al fraude a la ley, señaló lo siguiente:
Fraus enim legi fit, quod fieri noluit, fieri autem non vetuit id fit, et quod distat, hoc distat fraus ab oe, quod contra legem fit, es decir, el fraude contra la Ley se comete cuando se hace

³² Bello Tabares, Humberto E.T. y Jiménez Ramos, Dorgi D. “Tutela Judicial Efectiva y Otras Garantías Constitucionales Procesales”. Ediciones Paredes. Caracas, Venezuela, 2006. Páginas 280 y 281.

aquello que la Ley no quiso que se hiciera y que no vetó hacerla, y cuando dista lo explícito de lo implícito, tanto dista el fraude de aquello que se hace contra la Ley.

El Fraude a la Ley como expone el profesor ZEISS, puede cometerse de dos formas a saber: Impidiendo –evitación– que se den los presupuestos de la figura de una norma que crea una obligación; o provocando- creación capciosa– el supuesto factico de una norma favorable, circunstancias estas que en definitiva implican un obrar dirigido a violar la ley, que impiden su finalidad, por lo que la cuestión del fraude – sigue exponiendo el profesor alemán – deviene así en un problema de interpretación de la norma jurídica, pues por su letra, la norma evitada no es aplicable, y si lo es la usurpada, cuando por la finalidad debería suceder justamente lo contrario.

Culmina el profesor alemán definiendo el fraude a la Ley como la provocación, finalística o no finalística, del texto de una norma favorable, la cual, sin embargo no es aplicable a consecuencia de la reducción teleológica, o bien, la evitación finalística o no finalística, del texto de una norma gravante, que no obstante correspondería aplicar por analogía según su sentido y finalidad.

En resumen puede decirse siguiendo a ZEISS, que el fraude a la ley se configura como un problema que lesiona o viola la interpretación de la ley, pues existe fraude a la Ley cuando se evite arteramente, en beneficio propio o de un tercero, la

aplicación de una consecuencia jurídica prevista en la Ley, que regula el caso concreto y lo resuelve; o bien cuando capciosamente se busca la aplicación de una norma jurídica inaplicable al caso concreto, por no regularlo ni resolverlo, pero que contiene un efecto jurídico que interesa o beneficia a la parte o a algún tercero, cuando lo cierto, verdadero y real es que debería aplicarse o bien otra norma jurídica o producirse otro efecto jurídico, circunstancia esta última que involucra una usurpación de la Ley.

De lo dicho puede observarse claramente que los elementos que caracterizan el fraude a la Ley, son por un lado la evitación de la aplicación de una norma que resuelve el caso concreto, pero que contempla una consecuencia jurídica que no interesa ni beneficia a alguna de las partes; y la provocación de la aplicación de una norma jurídica que si bien no es aplicable al caso concreto o no lo regula, contiene un efecto jurídico que interesa e beneficia a alguna de las partes...” (énfasis añadido)

Como podemos observar, aquí se reitera la caracterización del fraude a la ley, como el mecanismo que deriva de un problema de interpretación de la norma a partir de la letra de la ley que interesa o beneficia a alguna de las partes, usurpando su aplicación y contraviniendo el sentido o finalidad de la ley lo cual conforme a una reducción o recharacterización teleológica implicaría desaplicar la consecuencia o efecto jurídico pretendido por esa vía.

Federico de Castro y Bravo³³, señala:

“El fraude de la ley, en sentido antiguo, cuando se pretende eludir la finalidad de la ley, salvando, sin embargo, lo dicho en su letra, y el fraude a la ley en sentido estricto o moderno, cuando se intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente”

Y el propio autor agrega:

“Consiste en utilizar un tipo de negocio o procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio... La calificación de fraudulento lleva consigo que el resultado verdaderamente buscado, sea cualquiera el tipo de negocio o procedimiento o combinación negocial que se utilice, queda sometido a las normas que deban serle aplicables, conforme a su verdadera condición...”

José Luis Pérez de Ayala³⁴, nos señala que: “En el derecho civil es característico del comportamiento en fraude que el mismo persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico...” y que: “...este resultado prohibido por el ordenamiento jurídico no puede darse en el derecho tributario por que las normas fiscales no prohíben. Solo mandan.”

³³ De Castro y Bravo, Federico. “El Negocio Jurídico”. Editorial Civitas. Madrid 2002, páginas 369 y 370.

³⁴ José Luis Pérez de Ayala. “El régimen fiscal de las ‘Economías de Opción’ en un contexto globalizado”. Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, página 10.

El propio autor, siguiendo a Ferreiro Lapatza, refiere que: “O la causa típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto, y puesto que el negocio existe, y configura el ‘hecho’ tipificado como hecho imponible por la ley, solo se puede hablar de ‘economía de opción’, o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que solo se podrá hablar de simulación, *tertium non datur*”

Perez de Ayala, apunta después que: “...como con todo acierto ha señalado PEREZ ROLLO, podríamos decir que en la economía de opción o elección de la vía fiscal más ventajosa, no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio, se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar la causa.” Y que: “FERREIRO LAPATZA, 2001, critica la ‘teoría espiritualista’ y ‘pancausalista’ defendida por DE CASTRO, para concluir en que si se prescinde de ella, y se atiende solo a la concepción objetiva de la causa, a la causa típica general del negocio, no hay sitio para la figura del negocio en fraude de ley.”

Por su parte, Tulio Rosembuj³⁵: sostiene que esta figura jurídica implica:

“...la reconstrucción interpretativa sea por extensión o por analogía. La cláusula general anti fraude permite ampliar y dilatar la norma eludida hasta que entren en su ámbito los supuestos de hecho realizados por el particular, sin cobertura

³⁵ Rosembuj, Tulio. “El fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”. Marcial Pons. Madrid 1994. Página 128.

suficiente, partiendo de la equivalencia de efectos (resultados) entre estos y el hecho imponible. ...estamos en el terreno de la corrección de las formas jurídicas por (o en base) a su consideración económica; la sustancia económica (fin) de la operación no se corresponde con la apariencia del medio empleado.” (énfasis añadido)

En el caso del Fraude a la Ley Tributaria por contraste a la Ley Civil, no es dable efectuar esa reconstrucción interpretativa por analogía, dados los principios de legalidad tributaria sustantiva, reserva material de ley y tipicidad tributaria en tanto que el catálogo de hechos imponibles constituye por virtud de la funcionalidad de tales principios un catálogo cerrado o de números clausus, sin embargo, se discute si esa reconstrucción interpretativa por extensión puede ser realizada bajo la óptica de la interpretación económica como un mecanismo de corrección del abuso de las formas jurídicas o de reducción teleológica.

Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero³⁶: consideran que:

“...es un mecanismo para combatir el formalismo jurídico...”
y agregan “...los supuestos de ‘fraude de ley’ son supuestos de ‘laguna axiológica’ en el nivel de las reglas...”

Atienza y Ruiz Manero, reconocen también la naturaleza del fraude de ley como mecanismo que combate el formalismo jurídico, e incorpora la consideración de que, los supuestos propios de esta figura implican “lagunas

³⁶ Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan. “Ilícitos Atípicos”. Editorial Trotta. Madrid 2000. Página 67

axiológicas” en el nivel de las reglas, lo que confirma su funcionalidad y presencia constante en el contexto de los conflictos de interpretación y aplicación de la norma.

5. LA RECEPCIÓN DEL FRAUDE DE LEY EN ESPAÑA

LEY DE REPRESIÓN DE LA USURA 1908, en cuyo artículo 9 se establecía:

“Artículo 9

Cualquier operación sustancialmente equivalente a un préstamo en dinero, cualesquiera que sea la forma que revista el contrato y las garantías que para su cumplimiento se hayan ofrecido, no impedirán la debida aplicación de la ley.”

Aun cuando no se le designó por su nombre, el sesgo de la desestimación de la forma y del efecto, referido a que no se impedirá la debida aplicación de la ley ya nos señala la presencia del Fraude de Ley.

LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS 1963, que en su artículo 9 establecía:

“Artículo 9

Los jueces y tribunales rechazarán las peticiones que constituyan medio para eludir la aplicación de una norma imperativa, que deberá prevalecer en todos los casos frente al fraude a la ley.”

A diferencia del primer antecedente, aquí ya se alude expresamente a la figura del fraude de ley.

LEY GENERAL TRIBUTARIA 1963 (FRAUDE DE LEY INVALIDANTE NO PUNIBLE), en cuyo artículo 24 se preceptuaba lo siguiente:

“Artículo 24

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en el expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación

de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente del fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.”

Aquí tenemos que, el fraude de ley tributario se incorporó al ordenamiento tributario español antes que al civil.

1974, INCLUSIÓN DEL FRAUDE A LA LEY EN EL CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL, ESPECÍFICAMENTE EN EL ARTÍCULO 6.4

“Artículo 6.4

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”

De esta formula legal civil se desprende el conocido esquema de concurrencia de dos normas: a) la defraudada y b) la de cobertura.

1995 RESTAURACIÓN DEL PRINCIPIO DE ATENCIÓN DE LA NATURALEZA JURÍDICA, en el artículo 24, se estableció lo que sigue:

“Artículo veinticuatro

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”

En esta fase de prohibió categóricamente la extensión por analogía del hecho imponible y se supeditó el fraude de ley a los casos en que, se acreditará la realización de hechos con el

propósito probado de eludir el impuesto y con equivalencia de resultados.

1/JULIO/2004 ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA LEY 58/2003, en cuyo artículo 15:

“Se contempla la figura denominada conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, a la cual se le concibió en los siguientes términos:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias.

Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para consecución del resultado obtenido.

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

Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesaria el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta *Ley*.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

6. LA FIGURA JURÍDICA ESPAÑOLA DENOMINADA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

César García Novoa, define la figura del “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, en los términos siguientes:

“La Ley 58/2003, en su art. 15,1 señala que existe “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” <<cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria>>. La principal novedad en relación con el

Anteproyecto es el haber suprimido el término “abuso”, aunque este pretendido *conflicto* que se recoge en la LGT de 2003, al margen de la denominación que le dispensa la ley, sea en sustancia un supuesto claro de *abuso* y la figura contenida en su art. 15, una “cláusula antiabuso”, en la línea del párrafo 42 del *Abgabenordnung*, en el art. 64 del *Livre des Procédures Fiscales* o la cláusula de “inoponibilidad” del art. 38,2 de la Lei Geral Tributaria portuguesa. En concreto, el art. 15 de la LGT de 2003 entiende que **existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando, concurriendo actos o negocios** con las circunstancias que veremos inmediatamente **<<...se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria³⁷>>**.

El autor en comentario, sostiene que la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se actualiza cuando concurren las circunstancias siguientes:

- Evitación del hecho imponible.
- Medios negociales anómalos o artificiales a través de los cuales se logra la evitación total o parcial del hecho imponible o la minoración de la base o la deuda tributaria.

³⁷ García Novoa, César. “La Clausula Antielusiva en la Nueva LGT”. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, España 2004.

- Que los actos o negocios a los que ha acudido el obligado tributario “individualmente considerados o en su conjunto”, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

En el Informe al Anteproyecto de la Ley Modificación Parcial de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria de 2 de octubre de 2014, respecto de la figura denominada “Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria”, se contienen las consideraciones siguientes:

“1. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La nueva redacción que se propone del artículo 15.3 LGT es la muestra que permite visualizar en su conjunto el verdadero significado y alcance de la reforma: **la insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias y la correlativa minoración de los derechos y garantías del contribuyente.**

El llamado conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley en el ámbito tributario está regulado en el artículo 15 LGT vigente que, como ya ocurriera en la anterior Ley 230/1963, general tributaria (artículo 24), se configura como “*un hecho que no da lugar a la imposición de una sanción administrativa, sino que, una vez declarado, sus efectos se ciñen a imponer la aplicación de la norma eludida y, en*

consecuencia, el pago del tributo que, a través de la llamada norma de cobertura, se pretendía evitar, con sus correspondientes intereses por mora” (STC 120/2005, de 10 de mayo. BOE, 8-6-2005, Fj. 3).

La LGT vigente –de acuerdo con la consolidada doctrina constitucional, como se desprende de la sentencia reseñada- **excluye la posibilidad de imponer sanciones en tales supuestos, llamados en esta norma “conflictos en la aplicación de la norma tributaria” por exigencias de los principios de legalidad y de tipicidad.** Así, el artículo 15.3 establece: *“En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”*.

La atipicidad administrativa del indicado comportamiento significa que en estas situaciones se procede a la liquidación de intereses de demora pero no se impone sanción.

El Anteproyecto incorpora una nueva redacción al párrafo tercero en el que se establece lo siguiente:

“No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya

resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten”.

Así pues, **la reforma del art. 15.3 LGT que viene a dar la espalda a los límites constitucionales, y de prosperar, en las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, bastará con que la Comisión consultiva – órgano de composición y naturaleza íntegramente administrativo – emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituyen supuestos de “conflicto de normas tributarias”, para que se dé lugar a la imposición de sanciones.**

Se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del

principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio.

Tal previsión nos lleva a cuestionarnos la corrección de la técnica de tipificación propia de las infracciones tributarias, y el respeto debido a los principios de legalidad y de tipicidad que la propia LGT señala como los rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria en su artículo 178.

Por otra parte debe observarse que la norma es prescriptiva en tanto que no se limita a abrir la posibilidad a imponer sanciones en estos casos, sino que **las prevé con carácter preceptivo** (“*procederá la imposición de sanciones*”).

Esta generalización de imposición de sanción en todos los casos y en todo caso, **implica desconocer la verdadera naturaleza del concepto de “conflicto de normas tributarias”, evidente supuesto de fraude de ley de naturaleza tributaria, definido en los apartados a y b del párrafo primero del propio artículo 15, que no se reforman y que se ajustan a la delimitación conceptual realizada por el Tribunal Constitucional: “fraude de Ley tributaria, (...) «RODEO» o «CONTORNEO» legal [que] se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu”** (STC 120/2005, citada, Fj.4).

Asimismo resulta ciertamente cuestionable la posibilidad que se introduce en la reforma de que la Comisión consultiva dictamine la existencia de conflicto, no solo en el ámbito de un procedimiento de inspección singular, sino también en relación a actos o negocios no imputables a sujetos obligados concretos.

Se propone, por tanto, la supresión de la propuesta o, alternativamente, modificar la expresión **“procederá la imposición de sanciones tributarias”** por **“se podrán imponer sanciones tributarias”, de forma se elimine la preceptividad de la sanción y pueda valorarse su procedencia en cada caso concreto.**

(...)” (énfasis añadido)

CAPITULO IV

LA INCORPORACIÓN O EXTRAPOLACIÓN DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

1. LA RECEPCIÓN DEL FRAUDE A LA LEY EN EL DERECHO CIVIL MEXICANO

Como punto de partida es necesario recordar que en el sistema jurídico mexicano han estado vigentes tres Códigos Civiles, a saber los vigentes a partir de 1870³⁸, 1884 y 1928, sin que en ninguno de ellos se hubiere contemplado la figura jurídica del fraude a la ley.

No obstante lo anterior, el 8 de mayo de 1979, la Organización de Estados Americanos, adoptó en la Ciudad de Montevideo, Uruguay, la Convención Interamericana Sobre Normas Generales de Derecho Internacional Privado, de cuyo artículo 6 se desprende:

“Artículo 6.- No se aplicará como derecho extranjero, el derecho de un Estado Parte, cuando artificioamente se hayan evadido los principios fundamentales de la ley de otro Estado Parte.

³⁸ Cabe advertir que el primer Código Civil Mexicano fue denominado como “Código Civil del Imperio Mexicano”, promulgado en forma incompleta en 1865 (porque se contemplaba su promulgación sucesiva y nunca se concluyó) por el Emperador Máximiliano de Habsburgo.

Quedará a juicio de las autoridades competentes del Estado receptor el determinar la intención fraudulenta de las partes interesadas.” (énfasis añadido)

México como miembro de la Organización de Estados Americanos, se adhirió a dicha convención el 21 de enero de 1983 y la ratificó el 19 de abril de 1983.

Como consecuencia del compromiso internacional adquirido por México, respecto a la Convención Interamericana Sobre Normas Generales de Derecho Internacional Privado, el 7 de enero de 1988 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, un Decreto mediante el cual se reformó y adicionó el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la Republica en Materia Federal.

Dentro de las reformas contenidas en el Decreto citado se adiciono el artículo 15 del Código Civil Federal, para quedar como sigue:

“No se aplicará el derecho extranjero:

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

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

(énfasis añadido)

2. POSTURAS DIVERGENTES RESPECTO A LA PRESENCIA EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO DEL FRAUDE A LA LEY CIVIL

Ignacio Galindo Garfias, al comentar el contenido del artículo 15 del Código Civil Federal, considera:

“De la misma manera que en otros casos, **ESTE PRECEPTO ES UNA COPIA FIEL DEL A. 6 DE LA MULTICITADA CONVENCIÓN SOBRE NORMAS GENERALES y LO QUE INTENTA ES TIPIFICAR AL FRAUDE A LA LEY** como una excepción a la ley normalmente aplicable, a fin de preservar los “principios fundamentales” del derecho nacional.

EL FRAUDE A LA LEY, como el reenvió, **ES UNA INSTITUCIÓN MUY DISCUTIDA Y DISCUTIBLE EN EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO**, porque contiene elementos muy subjetivos “artificiosamente”, “intención fraudulenta”, “principios fundamentales”, etc., **SIN EMBARGO, ES UN REMEDIO QUE NUNCA FALTA A LAS LEYES Y CONVENCIONES CONFLICTUALES PARA EVITAR LA APLICACIÓN DE NORMAS EXTRANJERAS CUANDO EXISTA INTENCIÓN DOLOSA DE POR MEDIO**³⁹.” (énfasis añadido)

³⁹ Galindo Garfias, Ignacio. “Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la Republica en Materia Federal Comentado” Editorial Miguel Ángel Porrúa. México 1993. Página 18

Por su parte Miguel Acosta Romero, respecto del artículo 15 del Código Civil Federal sostiene:

“La fracción I ésta redactada en forma por demás vaga, primero porque habla de un concepto de artificiosidad, y luego de evasión de principios fundamentales del derecho, y no define en qué consisten tales conceptos y no da bases para su configuración; le otorga al juez la determinación discrecional de la conducta fraudulenta de tal evasión. **Y LA PALABRA FRAUDULENTO A NIVEL CIVIL, NO SABEMOS DE QUÉ SE TRATA, PUES NO SON INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS, NI DELITOS. DE DONDE CREEMOS QUE INTENCIÓN FRAUDULENTO ES UN TÉRMINO DIFÍCIL DE PRECISAR, POR PARTE DE LOS JUECES.**”

La fracción II contiene un principio general de que el Derecho extranjero no se aplica cuando contraviene al orden público mexicano, pero precisar qué se entiende por orden público, es algo que puede resultar muy difícil, o simplemente se invoca para no aplicar una norma extranjera⁴⁰.” (énfasis añadido)

Respecto de este precepto, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en su Código Civil Comentado, señala lo siguiente:

⁴⁰ Acosta Romero, Miguel. “Código Civil para el Distrito Federal Comentarios, Legislación, Doctrina y Jurisprudencia” Editorial Porrúa. México 1996. Página 24

“**El fraude a la ley**, como el reenvió, es una institución muy discutida y discutible en el Derecho Internacional Privado, porque contiene elementos muy subjetivos: “artificialmente”, “intención fraudulenta”, “principios fundamentales”, etc., sin embargo, **es un remedio** que nunca falta en leyes y convenciones conflictuales **para evitar la aplicación de normas extranjeras cuando exista intención dolosa de por medio.**

Existe fraude a la ley cuando conforme a la fr. I, **las partes se acojan a una legislación más favorable evadiendo artificialmente la aplicación de la ley mexicana.**

Por fraude a la ley se entiende generalmente “**la realización de un acto ilícito** –mas frecuentemente dos o más actos- **para la consecución de un resultado antijurídico**” (Miaja, Adolfo. Derecho Internacional Privado, 8ª. Ed., México, Atlas, 1979, tomo primero, p. 400). Paulo, en el Digesto (1,3,29) define: **“COMETE FRAUDE A LA LEY, QUIEN CUMPLIENDO LA LETRA DEL PRECEPTO, ELUDE ACATAR SU SENTIDO”. ES ESA ARTIFICIOSA EVASIÓN LA QUE CARACTERIZA AL FRAUS LEGIS,** en opinión de Paulo.

En el fraude a la ley se realiza “artificialmente” una conducta prohibida o contraria a una ley imperativa. En la doctrina se discute si el fraude a la ley está comprendido en la violación del orden público...” (énfasis añadido)

Como podemos observar mientras que Ignacio Galindo Garfias señala categóricamente que el artículo 15 del Código Civil Federal tipifica la figura del fraude a la ley, como un remedio en materia de derecho conflictual para evitar la aplicación dolosa de normas extranjeras; Miguel Acosta Romero, sostiene que la utilización de la palabra fraudulenta a nivel civil no tiene sentido e incluso "...no sabemos de qué se trata...", por último en la consideración del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, la medula o esencia del fraude a la ley, es la artificiosa evasión que elude acatar el sentido del precepto cumpliendo su letra, como veremos más adelante este concepto del Instituto de Investigaciones Jurídicas fue retomado en uno de los precedentes que denotan la extrapolación del fraude a la ley civil a la materia tributaria federal mexicana.

3. INICIATIVAS DE INTEGRACIÓN DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIO EN MÉXICO

Además del artículo 15 del Código Civil Federal que hemos visto, el primer antecedente que nos señala la tendencia jurisdiccional de extrapolar el Fraude a la Ley al Derecho Tributario en México, lo encontramos en el siguiente criterio sostenido por el entonces Magistrado y luego Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Don Genaro David Góngora Pimentel⁴¹:

⁴¹ Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Seminario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III. Segunda Parte-2. Enero a Junio de 1989. P.570.

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas, ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de **FRUSTRAR LOS MECANISMOS DE FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA, TANTO EN SU DINÁMICA DE EVASIÓN COMO EN LA DE ELUSIÓN.** Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad, en ambos casos la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional **JUSTIFICADO POR LA NECESIDAD DE RESOLVER LA INCONGRUENCIA ENTRE LA REALIDAD JURÍDICA Y LA REALIDAD ECONÓMICA A CUYA COINCIDENCIA ASPIRA LA JUSTICIA TRIBUTARIA.**

Revisión fiscal 103/89. Llantcredit, S.A. 3 de mayo de 1989.
Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora
Pimentel, Secretaria: Adriana Leticia

Como se podrá observar, en este criterio se afirma que:

- 1) El “Fraude de Ley” opera en nuestro sistema como pauta invalidante de la elusión fiscal:
- 2) Que la realidad económica debe considerarse para efectos de la asignación de significado en que estriba la interpretación jurídica;
- 3) Que se puede violentar concientemente la naturaleza jurídica y crear verdades artificiales por parte del legislador, vía ficciones jurídicas o presunciones *iure et de iure*.

Al respecto cabe advertir que, en cuanto a lo primero, el Ministro Góngora, no cita el fundamento del Fraude de la Ley Tributaria en nuestro sistema, por la simple y sencilla razón de que no existe (salvo por lo que ve a la ya referida cláusula de inaplicación del derecho extranjero en México, conforme al artículo 15 del Código Civil Federal y el artículo 6 de la Convención Interamericana sobre Normas Generales de Derecho Internacional Privado), a diferencia, del sistema español en cuyo artículo 15 de la Ley General Tributaria de la Madre Patria, se contempla bajo la denominación “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

Respecto de la realidad económica como pauta de interpretación, es importante apuntar que a diferencia de los sistemas tributarios alemán, argentino e israelí, en México tal pauta no está prevista explícitamente en una ley, aún cuando, como hemos visto, Jurisprudencialmente se ha venido reconociendo la exigencia de sustancia económica sobre la forma e incluso naturaleza jurídica.

Y por lo que ve a lo tercero, es decir, el que el legislador pueda violentar concientemente la naturaleza jurídica de los contratos privados y crear verdades artificiales, resulta por demás discutible, que incluso el legislador tenga facultades de recharacterización jurídica como se concluyó en los siguientes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondientes a la Quinta y Novena Épocas:

Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. Quinta Época. Tomo CXXXI. P 175.

LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURÍDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, **esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación**

de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, **si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho,** además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos. (Énfasis añadido)

Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. Novena Época.

Tomó XIII. Tesis 2ª LXIX/2001. Mayo de 2001. P447.

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO QUE SE OBTENGA DE APLICAR LA TASA DEL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUÉLLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO ARTÍCULO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA...por otro, porque el sistema previsto en el referido artículo 152, fracción I, último párrafo, no toma en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación del citado factor, sin justificación jurídica para ello, es decir, altera el monto de la contribución que por vía de retención de la sociedad...que los distribuye debe enterar a las oficinas recaudadoras, sin que haya operado en la realidad un cambio en el patrimonio de los causantes que los afecte en forma positiva, sino como resultado de una mera ficción, o lo que es lo mismo, sin atender a la capacidad contributiva real de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos...(Énfasis añadido)

VI-TASR-VI-12

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. DEBERES DEL INTÉRPRETE.-Es un

anhelo permanente de la sociedad humana la consecución de la justicia en las relaciones que se generan por la convivencia social y este anhelo desde luego es recogido por el derecho positivo; de ahí la trascendencia que implica la labor interpretativa de los jueces u órganos jurisdiccionales, tarea de la que no puede quedar excluida la norma tributaria en cuanto establece cargas y excepciones fiscales a los sujetos obligados. Así, la labor interpretativa debe tener como máxima rectora el no interpretar el texto normativo de manera estrictamente literal desligando el contenido del precepto de la realidad económica y de los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados. Es asimismo deber ineludible del intérprete, obedecer los principios de hermenéutica jurídica, interrelacionando la norma a interpretar con las otras normas del orden jurídico que se refieren precisamente a esa institución o realidad económica. Por lo tanto, una interpretación letrista, desligada o aislada de tales elementos, no es sostenible ni tan siquiera en materia tributaria, pues debe evitarse el grave riesgo que señala la máxima romana que reza "Summun ius summa iniura"; lo que implica necesariamente que la labor del juzgador no puede ser meramente mecánica de mero aplicador del texto normativo, sino que, utilizando los diversos métodos de interpretación jurídica, debe darle a la norma el contenido más justo o adecuado con la realidad social y económica a la que va dirigida." (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 320/10-17-06-6.-
Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de

febrero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrada
Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.-
Secretaria: Lic. Mónica Fabiola Trejo Montoya.

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año IV. No. 39. Marzo 2011. p.
517

Los intentos de modificación de las pautas interpretativas fundamentales de nuestro sistema tributario mexicano, los encontramos en las iniciativas de reformas al *Código Fiscal de la Federación* presentadas respectivamente en los años 2005 y 2013, por el Presidente de la República ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en las que se propusieron adiciones, precisamente al artículo 5 de dicho ordenamiento.

Con tales adiciones se buscó incorporar a nuestro sistema (siendo por demás sintomático que en la exposición de motivos de la primera se reconozca la ausencia de tales principios) el Principio de la Primacía de la Sustancia sobre la Forma, al cual, el ejecutivo le denominó “Preeminencia del Fondo sobre la Forma” y al método o Principio de Interpretación de la Realidad Económica, y en la segunda del principio de la razón de negocios y el fraude a la ley.

Pautas interpretativas con las cuales se pretende legitimar la invalidación para efectos tributarios del libre ejercicio de la libertad de configuración o caracterización contractual, por la vía de atribuirle a los actos respectivos el carácter (Recaracterización) de actos artificiales o impropios.

El texto de los tres párrafos que se pretendían adicionar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (en su versión 2005), era el siguiente:

“Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes.

a) La disminución de la base o del pago de una contribución.

b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.

c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este artículo a los actos artificiales o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos”.

Esta propuesta, quedó en el tintero al ser rechazada por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en Noviembre de 2005, con base en las consideraciones siguientes que fueron expresadas por el Diputado Juan Carlos Pérez Góngora, Secretario de dicha Comisión:

“Es un proyecto que representa un retroceso para los contribuyentes, una inseguridad jurídica, facultades discrecionales excesivas para las autoridades hacendarías.

El perfil de la reforma es absolutamente favorecedor del fisco en detrimento “injustificado” de los derechos de los contribuyentes.

El sentido original de las modificaciones es totalmente inequitativo, destructivo de derechos de los sujetos pasivos de la relación tributaria y creador de potestades injustificadas que sólo se fundan en una consideración de los impuestos como una simple relación de poder.”

Por su parte en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas (2013) para 2014, se expresaron las siguientes consideraciones:

“Cláusula Anti-elusión

El principio de aplicación estricta de la ley en materia fiscal es uno de los más añejos pilares de la legislación impositiva. Sin él, tanto el contribuyente como la autoridad no tendrían certidumbre jurídica alguna al momento de desempeñarse en su actuar cotidiano.

La aplicación estricta de la ley, reconocida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica que impedía distintas formas de aplicar la ley, por analogía, mayoría de razón, costumbre, criterios generales, entre otros.

El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma.⁴²

⁴² Cisneros Martínez Edgar y Martha Cristina Sánchez Sandoval. “La correcta interpretación de las normas fiscales: normas de aplicación estricta”. Benefis, www.benefis.com.mx consultado hasta el 2 de septiembre de 2013.

Así, al tratarse de la aplicación de las normas, el sujeto competente para ello, debe identificar específicamente la hipótesis legal y su consecuencia con la finalidad de aplicar el derecho al caso concreto, por lo que si no existe una hipótesis específica, o bien, no se encuentra prevista una consecuencia para la misma, no es dable hacer extensiva la aplicación de la norma a situaciones distintas.

Sin embargo, no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en donde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia. Existen criterios jurisdiccionales que sostienen lo anterior al establecer que la aplicación estricta no se limita a la forma, sino también observar el fondo o sustancia de la misma al aplicarla a un acto en específico.

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES. NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.- La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra

legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, **entendiéndose por “fraude a la ley.”, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por “abuso del derecho”**, la forma de ejecutar o ejercer un derecho contraviniendo el espíritu o principios del Derecho: “summun ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.”⁴³

Asimismo, al referirse al contenido del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y

⁴³ Sexta Sala Regional Metropolitana. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ponente: Magistrada Diana Bernal Ladrón de Guevara. Juicio de nulidad 30376/07-17-06-9. 23 de octubre de 2009. Unanimidad de votos.

Existen también criterios de la SCJN que sostienen que las interpretaciones distintas a la formal (como la sistemática) no trasgreden la aplicación estricta de la ley [J]; 8a. Época; 3a. Sala; S.J.F.; Tomo VII, Abril de 1991; Pág. 24

exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.⁴⁴

Incluso podemos destacar la existencia de una doctrina judicial denominada “Prevalencia de la sustancia sobre la forma”, que postula, “que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción”⁴⁵

Es importante destacar que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal.

Sin embargo, no toda elusión es ilegal, es preciso hacer referencia a sus especies.

⁴⁴ [TA]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo X, Diciembre de 1999; Pág. 406

⁴⁵ Roa Jacobo, Juan Carlos, Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana, consultado en http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf hasta el día 2 de septiembre de 2013.

La elusión por la no realización del hecho imponible, puede suceder por tres motivos, el tercero de los cuales resulta inadmisibile:

- 1) cese de actividad gravada;
- 2) economía de opción, y
- 3) fraude a la ley.

Las primeras dos son alternativas a disposición del contribuyente para tomar las decisiones razonables que le convengan tanto en el ámbito económico o de negocios incluyendo la materia fiscal. Por otro lado, en relación al fraude a la ley, podemos mencionar dentro de sus principales características las siguientes:

- a) aparente legalidad, es decir, la conducta u operación es celebrada conforme a derecho;
- b) forma jurídica atípica, en su relación al fin económico perseguido;
- c) coincidencia del resultado obtenido con aquel del hecho imponible tipificado por una norma tributaria, y
- d) no aplicación de la norma defraudada o eludida.

Dicha práctica, no requiere una actuación ilegal o ilícita, al contrario, se caracteriza por contener operaciones apegadas al

texto de la ley; sin embargo, son realizadas por el contribuyente con la única intención de distorsionar la base gravable y carecen de cualquier racionalidad de negocios, es decir, las operaciones realizadas no le aportan al contribuyente ningún otro beneficio que eludir la carga tributaria.

Santiago González Luna afirma que la elusión causada por fraude a la ley constituye una violación indirecta a la misma, no según su contenido literal, sino según su espíritu. “El que defrauda a la ley no contradice las palabras de ésta; al contrario, se atiene respetuosamente a su letra, pero en realidad, va contra el sentido de la disposición, es decir, frustra el fin a que tendía el principio jurídico”⁴⁶.

En el mismo sentido, el mismo autor refiere que para defraudar una ley, es esencial que el texto de la norma no prohíba expresamente la conducta defraudadora pero que, a partir de la interpretación de su espíritu, sea posible desprender tal prohibición. De tal modo que, el acto fraudulento nunca contradice al texto mismo de la norma, sino a su interpretación, cuyo carácter es extensivo pues pretende dar cabida a elementos congruentes, pero no idénticos, a los establecidos expresamente por el legislador.

Las prácticas desleales a la normativa fiscal, como lo es el fraude a la ley, generan una afectación al principio de proporcionalidad con relación a la capacidad contributiva que

⁴⁶ Gonzalez Luna Santiago, *Breves reflexiones en torno a la simulación y el fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación*”, Revista de Derecho Privado, 28, 1999.

rige al sistema tributario, lo que unos dejan de pagar, finalmente repercute en el resto de los contribuyentes. De ahí que, exista un interés general y una convicción por parte del Estado en que tales acciones sean prevenidas, detectadas y, en su caso, sancionadas.

La elusión fiscal por fraude a la ley puede definirse como el acto de tomar ventaja de las oportunidades previstas en la legislación fiscal con el fin de minimizar la responsabilidad fiscal. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) la entiende como un término que por lo general se utiliza para describir el arreglo de los asuntos de un contribuyente que pretende reducir su deuda tributaria y que, aunque el acuerdo podría ser estrictamente legal es por lo general una contradicción con el espíritu de la ley que pretende seguir.

De nuevo, es importante recalcar que no todos los actos que disminuyan la base gravable son ilícitos o prohibidos. Todos los contribuyentes cuentan con el derecho de elegir, según sus necesidades de negocios, la práctica, operación o conducta que mejor les convenga y pagar la contribución correspondiente e incluso, elegir la práctica que conlleve la menor contribución, siempre y cuando la práctica sea razonable y con beneficios tangibles económicos o de negocios.

Los únicos actos que la presente reforma pretende recategorizar o, en su caso, tomarlos por no realizados, son aquellos que carecen de una razón de negocios y por lo tanto las consecuencias que generaron no fueron gravadas, a pesar

de que debieron serlo. Es entonces que la autoridad procederá a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada defraudando la ley.

La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto lícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos⁴⁷. Es un concepto que en todo momento impone a sus actuaciones, expresar actos reales y no simulados, regulando la actuación ética del contribuyente.

También, vale la pena diferenciar la elusión fiscal, en su modalidad de fraude a la ley, de los actos simulados y la defraudación fiscal. En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se establece que comete el delito de defraudación quien con uso de engaños u aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Sobre la simulación, la fracción IV del artículo 109 del código referido, señala que se sancionará de igual manera a quien

⁴⁷ Rivas Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos, Aplicación de los conceptos de “imagen fiel” y legítima razón de negocio” frente a decisiones estratégicas (2008), Boletín de la Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana, versión digitalizada http://www.up.edu.mx/files_uploads/16988_Bolet%C3%ADn_ECEE_21.pdf consultada hasta el 2 de septiembre de 2013.

simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La diferencia principal radica en la realización o no del hecho imponible. En este sentido, en la elusión no se realiza el hecho imponible, mientras que en la evasión sí, es decir, que únicamente en ésta se presenta el nacimiento de la obligación fiscal y ésta no se cumple frente a la autoridad. Cuando se realiza el hecho imponible pero se oculta (evasión) se manifiesta de la siguiente manera: infracción o delito.

Tanto la evasión como la simulación implican un engaño para la obtención de un beneficio indebido. La evasión, como género, es un incumplimiento a la obligación fiscal, la simulación quiere producir siempre una apariencia de un hecho que en realidad no sucedió, pero el fraude a la ley no emplea ocultamientos, es claro y visible. La simulación no es un medio para eludir la ley, sino un mecanismo para evadirla, ocultando su violación.

Es fundamental enfatizar que conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no es posible realizar interpretaciones extensivas de las disposiciones que establecen cargas a los particulares, entendiéndose las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Al tratarse de estas disposiciones su aplicación debe ser estricta y queda excluida la interpretación extensiva. Es por ello que al referirnos a una “cláusula anti-elusión” lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna, sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo.

La cláusula anti-elusión que promueve esta reforma no se opone al principio de la aplicación estricta de la ley, al contrario, otorga una herramienta que ayudará a la autoridad a perfeccionar su ejercicio. Lo anterior, a través de obligarla no sólo a aplicar estrictamente el texto de la ley, sino también a velar por que su sentido sea cumplido y no defraudado.

Es en ese contexto que se inscribe la presente iniciativa en cuanto a la adición de un tercer y cuarto párrafos al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Evidentemente, la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula anti-elusión no será como norma discrecional o un régimen de excepción, y por tanto, quedará absolutamente sujeta a los controles de legalidad y de constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los demás actos de la autoridad administrativa.”

Tales propuestas, resultan ser un eco de la restrictiva tendencia mundial al establecimiento de las *Anti-avoidance Rules* o reglas anti-elusión que han sido impulsadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Así, en dichas propuestas, podemos observar el intento “muy a la mexicana” de implantar doctrinas jurisprudenciales y legislativas extranjeras como las siguientes:

- “ SUBSTANCE OVER FORM”⁴⁸
(Sustancia sobre forma)
- “ BUSINESS PURPOSE TEST”⁴⁹
(Propósito o razón de negocios)
- “THE STEP TRANSACTION DOCTRINE”
(Doctrina de los pasos o secuencia de la transacción)
[Originadas en el caso “Helvering vs. Gregory” resuelto por la Corte Suprema Estadounidense en 1934].⁵⁰
- La figura denominada “Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria” [Prevista en el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española en vigor a partir del 1 de julio de 2004. Ley 58/2003]
- El Principio o Método de Interpretación de la Realidad Económica [Establecido por primera vez en Alemania en el Ordenamiento Tributario de Reich en 1919 y previsto también en Argentina, en el artículo 2 de la Ley 11.683 actual Ley del Procedimiento Fiscal]

⁴⁸ Mendoza Soto, Marco Antonio: “La Doctrina de la Preeminencia del Fondo sobre la Forma”, Boletín de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente del Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, Jalisco, Julio de 2005.

⁴⁹ Palao Taboada, Carlos: “Normas Anti-Elusión en el Derecho Interno Español y en el Derecho Comunitario Europeo”, Edición de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

⁵⁰ Fregoso, Bruno: “Mecanismos para Combatir las Prácticas Fiscales Abusivas”, ponencia presentada en el X Magno Evento Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, el 22 de octubre de 2005.

- El principio de “Valid Commercial Reasons”

(Razón comercial válida)

[Originado en el Derecho Británico y recogido en las siguientes directivas del Consejo de la Unión Europea

2003/48 (Directiva de Fiscalidad de intereses)

90/434 (Directiva de fusiones)

90/435 (Directiva matriz-filial)].⁵¹

Otros precedentes que forman parte de esta tendencia son los siguientes:

VII-P-2aS-353

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA PUEDE IGNORAR LA CARACTERIZACIÓN DE LA OPERACIÓN FORMALMENTE REALIZADA ENTRE PARTES RELACIONADAS Y RECARACTERIZARLA DE ACUERDO CON SU SUSTANCIA ECONÓMICA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).”- De conformidad con lo previsto en el Capítulo I de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, por regla general cuando una administración tributaria efectúa la comprobación de una operación entre partes relacionadas, debe hacerlo tomando en consideración

⁵¹ Palao Taboada, Carlos: “Normas Anti-Elusión en el Derecho Interno Español y en el Derecho Comunitario Europeo”, Edición de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas, de acuerdo con la forma en que aquellas la han estructurado y utilizando los métodos aplicados por los contribuyentes. Ahora bien, la citada regla general prevé dos excepciones en las cuales las autoridades fiscales pueden hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada y llevar a cabo su recharacterización para efectos fiscales. La primera de ellas ocurre cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma. La segunda excepción ocurre cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la Administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado. Así entonces, en aquellos casos en que al ejercer sus facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora advierta la existencia de operaciones celebradas entre personas morales residentes en México y empresas relacionadas residentes en el extranjero que encuadren en alguna de las citadas excepciones, al momento de ejercer la facultad conferida por el segundo párrafo del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes involucrados considerando los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, desconociendo la operación contractual a que se ciñeron las partes y determinar la esencia económica de la operación subyacente realmente efectuada. Ello en virtud de que el último párrafo del precepto

de mérito prevé que las disposiciones legales relativas a la regulación de las referidas operaciones entre partes relacionadas deben interpretarse de conformidad con las Guías de mérito. De ahí que, en los citados supuestos, resulte apegado a derecho que una autoridad fiscalizadora lleve a cabo la recaracterización de una operación celebrada entre partes relacionadas.” (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14253/08-17-05-3/1259/11-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de abril de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretario: Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez.

(Tesis aprobada en sesión de 16 de abril de 2013)

VII-TA-2aS-1

“CRÉDITOS RESPALDADOS EN TÉRMINOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO ESTABLECE EXCEPCIONES CUANDO LAS OPERACIONES CELEBRADAS CON ESAS CARACTERÍSTICAS TENGAN COMO OBJETO UNA RAZÓN DE NEGOCIOS.- El artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera que para efectos de esa Ley, los intereses derivados de los créditos que ahí se mencionan tienen el tratamiento fiscal de dividendos cuando se den los supuestos ahí establecidos, la fracción V, se refiere a los intereses que provengan de créditos respaldados. Define dicho precepto que se consideran a éstos las operaciones por

medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez le proporciona efectivo, bienes o servicios a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de ésta. Que también se consideran créditos respaldados aquellas operaciones en las que una persona otorga un financiamiento y el crédito está garantizado por efectivo o depósito de efectivo de una parte relacionada o del mismo acreditado, en la medida en que esté garantizado de esta forma. Que también se consideran dentro de estos créditos el conjunto de operaciones financieras derivadas de deuda o de aquéllas a que se refiere el artículo 23 de esa Ley, celebradas por dos o más partes relacionadas con un mismo intermediario financiero, donde las operaciones de una de las partes da origen a las otras, con el propósito primordial de transferir un monto definido de recursos de una parte relacionada a otra. También tendrán este tratamiento, las operaciones de descuento de títulos de deuda que se liquiden en efectivo o en bienes, que de cualquier forma se ubiquen en los supuestos previstos en los párrafos referidos. Por lo que, atendiendo a lo dispuesto en este precepto, en ningún momento establece excepciones a las operaciones celebradas con estas características cuando pudiera tratarse de una razón de negocios, pues el artículo y fracción aludido así no lo indica.” (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1684/10-17-12-4/831/11-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1 de diciembre de 2011, por mayoría de 3 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrada

Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista.

(Tesis aprobada en sesión de 6 de diciembre de 2011)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 6. Enero 2012. p. 173

Novena Época. Registro: 169882. Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Abril de 2008. Tesis: I.4o.C.25 K. Página: 2370.

FRAUDE A LA LEY. SUS ELEMENTOS. De lo establecido por los diferentes autores, así como las disposiciones existentes en la materia, se pueden extraer como elementos definitorios del fraude a la ley, los siguientes: 1. **Una norma jurídica de cobertura, a cuyo amparo el agente contravendrá otra norma o principio.** 2. **Una norma, principio o valor jurídicos que rigen o delimitan a la norma de cobertura.** 3. **La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2.**

Impedimento 6/2007. Grupo Radio Centro, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Mónica Cacho Maldonado.

La Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como consecuencia de resolver el juicio de nulidad identificado con el número de expediente 30376/07-17-06-9, el 23 de octubre de 2009, emitió el criterio siguiente:

VI-TASR-VI-4

**INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.-
NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN
FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.-**

La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose por “FRAUDE A LA LEY”, LA REALIZACIÓN DE UNO O UNA SERIE DE ACTOS LÍCITOS QUE RESPETAN EL TEXTO DE LA LEY, PERO NO SU SENTIDO y por “abuso del derecho”, la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: “summun ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido. (énfasis añadido)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30376/07-17-06-9.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de octubre de 2009, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.- Secretaria: Lic. Griselda Velasco López.

Respecto de la propuesta de incorporación de una cláusula general anti-elusión, como adición al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, presentada por el Presidente de la República, en la reforma fiscal para el año 2014, en el dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se señaló lo siguiente:

“Cláusula Anti-elusión

PRIMERA. La que Dictamina concuerda en que en la práctica las operaciones que realizan las personas físicas y morales también llevan a cabo para realizar conductas constitutivas de actos elusivos, que dan lugar a prácticas u operaciones que no actualizan el hecho imponible de la norma tributaria, generándose como consecuencia un aprovechamiento indebido en detrimento del erario federal”

Por su parte, la Cámara de Senadores, sostuvo respecto de ello, que:

“Cláusula Anti-elusión

La Coleisladora señala que no se estima procedente la propuesta de reforma al artículo 5o. del Código Fiscal de la

Federación, relativa a la cláusula anti-elusión, DERIVADO DE QUE LA AUTORIDAD CUENTA CON LOS ELEMENTOS JURÍDICOS PARA ANALIZAR NO SÓLO LA FORMA, SINO EL FONDO DE LOS ACTOS Y OPERACIONES A LAS QUE LOS CONTRIBUYENTES ATRIBUYEN EFECTOS FISCALES, ASÍ COMO PARA RESOLVER EN CONSECUENCIA.

TERCERA. Existe plena coincidencia con la Colegisladora respecto a que no es procedente la propuesta de reforma presentada por el Ejecutivo Federal al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, relativa a la cláusula anti-elusión, en virtud de que la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar no sólo la forma, sino el fondo de los actos y operaciones a las que los contribuyentes atribuyen efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia, aunado a que como bien señaló la Colegisladora, LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN HA EMITIDO CRITERIOS EN LOS QUE ESTABLECE QUE LA INTERPRETACIÓN ESTRICTA DE LA LEY NO IMPLICA QUE MEDIANTE UNA INTERPRETACIÓN LETRISTA DE ÉSTA SE PUEDA COMETER FRAUDE A LA LEY.”

(énfasis añadido)

Por último, la Senadora Dolores Padierna Luna, el 3 de abril de 2014, presentó al Senado de la República Mexicana una iniciativa de reforma relativa a la planeación y elusión fiscal, en los siguientes términos:

“...INICIATIVA CON PROYECTO DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 29 DE LA

**LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA, EN MATERIA DE COMBATE A LA
ELUSIÓN FISCAL** , de conformidad con la siguiente:

Exposición de motivos

El concepto de elusión fiscal no es un concepto ampliamente conocido para el ciudadano común de este país, a diferencia del concepto de evasión fiscal, que es un término técnico más popular para la sociedad. En una pequeña definición, se puede describir a la elusión fiscal como la maniobra para evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales, es decir, las personas que practican la elusión fiscal emplean las lagunas que existen en las Leyes fiscales para obtener un beneficio propio.

Tanto las empresas como los profesionistas dedicados a la determinación de los impuestos, acuden a la planeación o ingeniería fiscal como un mecanismo legal para aprovechar los espacios jurídicos que las leyes hacendarias no hayan cubierto y así eludir el pago de impuestos. Este mecanismo, cabe señalar, no viola las leyes, pero éticamente no es correcto, ya que las empresas o personas obligadas al pago de una contribución buscan la manera de no cumplir con su responsabilidad tributaria sin cometer un delito fiscal [1]. La ingeniería fiscal lo utilizan principalmente las grandes empresas para no enterar al fisco los impuestos que les corresponde pagar, mediante la promoción de litigios, que en el peor de los casos les permiten diferir su pago, sin que se constituya un delito fiscal como el caso de la evasión.

En este sentido, la legislación mexicana ofrece facilidades, diferimientos, regímenes fiscales, tasas reducidas, deducciones y hasta exenciones que generan una pérdida en la recaudación fiscal del Estado, lo cual se traduce en problemas económicos para el país. Tengamos en cuenta, que históricamente, la recaudación tributaria en México, sin considerar los ingresos petroleros ni las contribuciones de seguridad social, sólo ha rondando aproximadamente el 10 por ciento del PIB.

En cambio, en los países miembros de la OCDE, de la cual México es uno de sus 34 integrantes, es de entre 19 y 25 por ciento. Lo ideal es una recaudación de entre 16 y 18 por ciento del PIB, sin incluir los ingresos petroleros, pues permitiría al Estado mexicano cumplir sus compromisos en materia de gasto y deuda. [2]

De acuerdo con el informe de Estadísticas tributarias en América Latina, la captación de impuestos (incluye los derechos por hidrocarburos) de México alcanzó un nivel de 19.6% del PIB en 2012; sin embargo, en 2008 esa proporción fue de 20.9%. El informe de los organismos internacionales también reveló que pese a ser una de las economías más grandes de América Latina, México tiene una captación por debajo del promedio y casi la mitad menos de lo que recaudan los países líderes de la región. La recaudación promedio de América Latina (AL) fue de 20.7% en 2012, lo que es superior a 19.6% de México. Sin embargo, cuando se compara con las naciones con mayores registros México queda muy por debajo. Argentina es el país líder de la región, pues por ingresos tributarios obtiene el equivalente a 37.3%

de su PIB, es decir, casi del doble de lo que el gobierno mexicano recauda. Por su parte, Brasil reportó un nivel de 36.3%, mientras que Uruguay llegó a 26.3%. [3]

Por consiguiente, es necesario destacar que los créditos fiscales forman parte de la elusión fiscal. Los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, que son adeudos que conoce la autoridad, pero que no han sido enterados por encontrarse en litigio o por simple incumplimiento debido a la no localización del contribuyente, por insolvencia económica u otras causas.

A diciembre de 2013, el Servicio de Administración Tributaria tenía registrados 516 mil millones de pesos como créditos fiscales, equivalentes al 3.2% del PIB y al 33.1% de los ingresos tributarios [4]. En 2013, los créditos fiscales disminuyeron 22.7%, respecto a 2012, por la aplicación del programa “Ponte al Corriente”. Del total de estos créditos, 315 mil millones, el 61%, se encontraban en litigio y no podrán cobrarse hasta que haya una resolución judicial. El 82% de los créditos fiscales corresponden a empresas y el 18% a personas físicas. La posibilidad de recuperación de estos recursos depende de la eficiencia administrativa y legal de la administración tributaria, que en el pasado reciente ha sido muy baja.

Por otra parte, no existe la debida transparencia en relación con la cancelación de créditos fiscales que permita analizar el comportamiento de estos y así poder de-terminar la eficiencia de la autoridad en su manejo.

Aunado a lo anterior, en la Ley de Ingresos para el ejercicio 2013, se establecieron condiciones especiales para la condonación de créditos fiscales, que es una especie de “borrón y cuenta nueva”, aplicable a los créditos fiscales vigentes de aquellos contribuyentes que llegaran a un acuerdo con la SHCP para cubrir sus adeudos, aplicándoles un descuento si los pagaran de manera inmediata. También se cancelarían los de más de 5 años a los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones durante los últimos tres años.

Esta disposición tiene el objetivo de incentivar la regularización de los contribuyentes que tengan adeudos vencidos, lo que tiene un impacto positivo en la recaudación. Sin embargo, significó un costo fiscal, cuyo monto debió informar la SHCP a más tardar en diciembre pasado, como se estableció Artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013.

Es importante señalar que la aplicación de este tipo de medidas y/o programas especiales, se origina en la incapacidad de la autoridad hacendaria para que los contribuyentes morosos cumplan con sus obligaciones en el pago de sus respectivos impuestos, pero en esta perspectiva, representa un trato inequitativo para los contribuyentes cumplidos. Así mismo, se genera incentivos perversos, al mandar una señal a todos los contribuyentes de que existe la posibilidad de que en ejercicios posteriores, se vuelva a aplicar este tipo de medidas y/o programas, desincentivando el cumplimiento de los contribuyentes al fisco.

Si bien, como se ha mencionado, existen diversos mecanismos para que los contribuyentes puedan eludir sus responsabilidades, no solamente por vía de los créditos fiscales, es menester hacer referencia a los mismos debido a la gran pérdida de recursos que dejó de percibir la hacienda pública con el citado programa “Ponte al Corriente”, mismo que benefició, como siempre ocurre, a las grandes empresas que, de una forma u otra, dejan de pagar cantidades millonarias en clara complicidad con la autoridad federal.

En este sentido, hay que señalar que dentro de la Ley del Servicio de Administración Tributaria se hace referencia al concepto de elusión fiscal. Dentro de las atribuciones que la Ley le confiere al SAT destaca lo especificado en la fracción VI del artículo 7 de la Ley en comento:

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I a V (...)

VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o **elusión fiscales**, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

Asimismo, el artículo 7º también establece en la fracción XIII lo siguiente:

XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y **elusión fiscales**, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

Por su parte, el artículo 10 de la citada Ley dispone en su fracción VIII, que la Junta de Gobierno del SAT tendrá la atribución de:

VIII. Analizar las propuestas sobre mejora continua que incluyan los aspectos relacionados con la disminución de los costos de recaudación, **la lucha contra** la evasión, **la elusión**, el contrabando y la corrupción, la mejor atención al contribuyente, la seguridad jurídica de la recaudación y del contribuyente, la rentabilidad de la fiscalización y la simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento, que sean elaboradas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 21 dispone que el SAT deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua para el combate a la elusión fiscal, así como el aumento esperado de la recaudación por la menor elusión fiscal:

Artículo 21. Anualmente, el Servicio de Administración Tributaria deberá elaborar y hacer público un programa de

mejora continua que establezca metas específicas sobre los siguientes aspectos:

I. Combate a la evasión y elusión fiscales;

II. Aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales;

Con base en lo anterior, resulta inexplicable que, si bien con las disposiciones antes referidas se faculta al SAT para buscar mecanismos de combate a la elusión fiscal, no se especifica que la autoridad recaudadora deba de presentar anualmente un estudio sobre los casos en los que se da la elusión fiscal. En este contexto, es menester de esta Soberanía el establecer en el marco legal que el SAT deba entregar un estudio donde, además de analizar la evasión fiscal, analice los casos de elusión fiscal, para con ello buscar mecanismos que vayan encaminados a terminar con una práctica que tanto daño le hace a las finanzas públicas y, por ende, a todas y todos los mexicanos.

Por lo expuesto y fundado, someto a la consideración de esta Soberanía el siguiente:

Proyecto de Decreto por el que se reforma el artículo 29 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en materia de combate a la elusión fiscal.

ÚNICO: Se reforma el artículo 29 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en materia de combate a la elusión fiscal, para quedar como sigue:

Artículo 29. Con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión y **elusión** fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar anualmente estudios sobre la evasión y **elusión** fiscal. En dichos estudios deberán participar al menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados deberán darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio.” (énfasis añadido)

4. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

(Posible colisión del fraude a la ley en tanto que pauta invalidante tributaria con el nuevo control de convencionalidad)

El 1º de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), una reforma al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual implicó un paso del positivismo al garantismo.

Gabriele D’Annunzio sostenía que el corazón y el cuerpo de los ciudadanos le pertenecen al Estado.

Bajo este paradigma, sus discípulos más aventajados, Benito Mussolini y Adolfo Hitler, construyeron el andamiaje, respectivamente, del Estado Italiano de corte fascista y el Régimen del III Reich en Alemania, supuestos estados de derecho desde la perspectiva formal, pero que fueron su antítesis.

El antes y el después del artículo 1° respecto de la reforma Constitucional aludida, se ilustra en el siguiente cuadro:

Art. 1, primer párrafo CPEUM anterior a la reforma publicada en el DOF el 1 de junio de 2011	Art. 1, primer párrafo CPEUM de acuerdo a la reforma publicada en el DOF el 1 de junio de 2011
<p>Artículo 1°. En los Estados Unidos Mexicanos <u>todo individuo gozará de las garantías QUE LE OTORGA esta constitución</u>, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.</p>	<p>Artículo 1°. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas <u>gozarán de los derechos humanos RECONOCIDOS en esta Constitución y en los tratados internacionales</u> de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.</p>

Como podemos observar, en la soberbia expresión “(...) todo individuo gozará de las garantías que le otorga esta constitución (...)”, encontramos un resabio del paradigma ultra positivista, por virtud del cual los derechos y libertades de los ciudadanos son concesiones que el Estado confiere, muy a la manera de la máxima de Hobbes “*autorictas non veritas facit legem*”, esto es: la autoridad, no la verdad, es la que hace las leyes.

Con motivo de la reforma constitucional publicada en el DOF, el 1 de junio de 2011, sobre el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se efectuaron “microcambios” en el precepto con el que abre nuestra Constitución, los cuales significan un radical cambio de paradigma, lanzando el péndulo al extremo contrario del autoritarismo del tipo *Razón de Estado*, al “garantismo” de corte humanista o iusnaturalista.

Este cambio fundamental, en el que el acento se pone en los derechos humanos reconocidos constitucional y convencionalmente y ya no solo en garantías otorgadas, se ve enfatizado por la presencia, en esa configuración constitucional, de los principios de categórico corte garantista denominados *pro homine o pro persona*, así como los de mayor beneficio o protección más amplia, y los de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

El nuevo modelo garantista puede implicar la desaplicación de la ley por razón de su inaplicabilidad en virtud de su contenido en tanto que se colisione con el orden prevalente de los derechos humano reconocidos.

Ejemplo de lo anterior, es la inderogabilidad singular en sentido contrario.

Con este nuevo paradigma los jueces en México, deben realizar operaciones normativas de ponderar cada acto que pueda implicar afectación de derechos humanos, por lo cual se deben privilegiar las posturas sustancialistas sobre las de naturaleza formalista.

En ese sentido, tenemos que sigue habiendo un silogismo pero las premisas resultan más complejas en virtud de que se debe hacer un análisis desde el punto de vista sustancialista.

Respecto del principio pro homine Cesar Augusto Londoño Ayala, señala:

“Principio pro homine. Este principio significa en favor del hombre, planteando dentro del sistema jurídico que toda decisión jurídica ha de corresponder favorablemente a la dignidad humana de la persona humana y que toda duda que se genere en la dinámica de la producción, aplicación e interpretación del derecho habrá de beneficiar las posiciones fundamentales de los sujetos normativos.

El principio *pro homine*, es conocido también como la *cláusula general de favorabilidad o cláusula de favorabilidad en la interpretación de los derechos humanos* del sistema jurídico, comprendiendo una serie de categorías principialistas y normativas que aprovechan las posiciones jurídicas de los sujetos fundamentales.

(...)

La regla *pro homine* entonces, desarrolla los derechos fundamentales inmersos en un conflicto jurídico, exigiendo al operador jurídico la preferencia de la norma que sea más favorable al goce de los derechos, teniendo pues, como propósitos, la proscripción de la disminución de los derechos

y correlativamente el aumento de las protecciones brindadas a los derechos fundamentales.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha reconocido el alcance del principio *pro homine* en relación con las restricciones de los Derechos Humanos, expresando que entre varias opciones para alcanzar el objetivo normativo de intervención de los derechos, se ha de elegir aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido; es decir, la restricción debe ser proporcionada al interés que la justifica y ajustarse estrechamente al logro del legítimo objetivo buscado con la medida⁵².”

Ahora bien, se ha reconocido que los Derechos Fundamentales o humanos tienen una dimensión subjetiva y otra adjetiva, tal y como la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido en el Precedente consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, Tesis: 1a. XXI/2013 (10a.), Página 627, cuyo tenor literal es el siguiente:

DERECHOS FUNDAMENTALES. SU DIMENSIÓN SUBJETIVA Y OBJETIVA. Los derechos fundamentales gozan de una doble cualidad dentro del ordenamiento jurídico mexicano, ya que comparten una función subjetiva y una objetiva. Por una parte, la función subjetiva implica la conformación de los derechos fundamentales como derechos públicos subjetivos, constituyéndose como

⁵² Londoño Ayala, Cesar Augusto. “Bloque de Constitucionalidad”. Ediciones Nueva Jurídica. Bogotá, Colombia 2014. Página, 90, 91, 92 y 93.

inmunidades oponibles en relaciones de desigualdad formal, esto es, **en relaciones con el Estado**. Por otro lado, en virtud de su configuración normativa más abstracta y general, los derechos fundamentales tienen una **función objetiva, en virtud de la cual unifican, identifican e integran, en un sistema jurídico determinado, a las restantes normas que cumplen funciones más específicas**. Debido a la concepción de los derechos fundamentales **como normas objetivas, los mismos permean en el resto de componentes del sistema jurídico, orientando e inspirando normas e instituciones pertenecientes al mismo**. (énfasis añadido)

Amparo en revisión 410/2012. Seguros Inbursa, S.A., Grupo Financiero Inbursa. 21 de noviembre de 2012. Cinco votos.
Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González.

Respecto de la adopción de un carácter positivo o negativo para la protección de los derechos humanos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el Precedente con número de registro 2007056, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 9, Agosto de 2014, Tomo I, Tesis: 1a. CCLXXXVII/2014 (10a.), Página: 528, cuyo tenor literal es el siguiente:

DERECHOS HUMANOS. CONFORME AL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, VIGENTE DESDE EL 11 DE JUNIO DE 2011, LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN PUEDEN ADOPTAR UN CARÁCTER POSITIVO O NEGATIVO. El texto del

artículo 1o., párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente desde el 11 de junio de 2011, establece que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicho ordenamiento fundamental y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. **En dichos términos, las garantías de protección, con el fin de tutelar los derechos humanos, pueden adoptar diversas formas. Por ejemplo, aquellas que permiten invalidar o anular el acto que no ha respetado los derechos de las personas; aquellas que buscan producir el acto que promueve o protege tales derechos; así como aquellas que sancionan la omisión de actuación por quienes están constitucionalmente exigidos a promover, respetar y proteger los derechos humanos.** Lo anterior se traduce en que las garantías de protección pueden generar actos de sentido positivo o actos de sentido negativo. Unos u otros dependerán de la naturaleza de la protección que persiga la garantía correspondiente; es decir, según tenga por objeto producir un acto que promueva, respete o proteja los derechos humanos. (énfasis añadido)

Amparo directo en revisión 1182/2013. Textiles San Juan Amandi, S.A. de C.V. y otra. 28 de agosto de 2013. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Óscar Echenique Quintana.

A partir de lo anterior, tenemos que el principio *pro homine*, tiene más sentido en su connotación de *pro persona*, entendiendo esto último *in genere*, esto es, como una pauta directriz subyacente cuya protección abarca a los sujetos del derecho o personas.

Además, el *pro homine* resulta ser una pauta hermenéutica que, lejos de postular interpretaciones restrictivas o reduccionistas impone lo contrario, es decir, la protección o tutela más amplia, posibilitando incluso la asignación de significado más extensiva.

A partir de estas consideraciones en la medida de que el Fraude a la Ley constituya una figura restrictiva, en tanto que pauta invalidante en materia fiscal y cuya presencia en el sistema no encuentra una base clara en el texto de ninguna norma, su utilización como herramienta en el combate de la elusión fiscal se colisiona de manera frontal con los referidos principios *pro persona* y de protección o tutela más amplia, así como con los derechos humanos reconocidos relativos a la interdicción o prohibición de la arbitrariedad.

CONCLUSIONES

El legítimo ejercicio del derecho a la libre elección del camino contractual con menor costo fiscal, también conocido como planeación fiscal o economía de opción, presupone necesariamente tres elementos:

- a) La recta interpretación de las normas involucradas.
- b) La correcta calificación de los hechos susceptibles de ser subsumidos en los supuestos normativos del hecho imponible.
- c) El no conculcar pautas antielusión específicas.

En México y en el mundo, existe una tendencia muy marcada hacia lo que podríamos llamar las perspectivas esencialistas o sustancialistas, respecto a la validez de la planeación fiscal o economía de opción.

Esto implica que en materia de interpretación de las normas tributarias, se privilegien los elementos o métodos teleológicos o finalísticos, y las interpretaciones económicas, sobre las concepciones originalmente dominantes marcadamente literalistas y formalistas.

Ello en el caso mexicano se ve claramente reflejado en los precedentes jurisprudenciales que hemos visto, y que imponen como pautas directrices a la

llamada preminencia de la sustancia económica sobre la forma, e incluso sobre la naturaleza jurídica, y a la exigencia de que los actos jurídicos o contratos para gozar de la presunción de licitud deben contar con una razón o propósito de negocios, entendido como el actuar conforme a la práctica comercial ordinaria (o lo que es igual, a una lógica de negocios congruente con la forma como se crea, entrega y toma valor también conocida como modelo de negocios) y en el que las consideraciones relativas al ahorro fiscal, no sean la motivación central o determinante sino una circunstancia tangencial o secundaria.

A propósito de las cuestiones relativas a la calificación de los hechos llamados a ser subsumidos en el hecho imponible, partimos del análisis del concepto de la verdad legal fiscal, el cual, según vimos en el capítulo segundo, resulta particularmente problemático en lo jurídico y aún más en el terreno tributario, motivo por el cual, para estar en aptitud de “reconocer lo que es, como es y tal cual es”, el derecho ha recurrido a diferentes técnicas.

En el caso del ordenamiento mexicano, para la fijación de la verdad formal o legal se contemplan las siguientes técnicas:

- a) Ficciones (como la que convierte al contrato mercantil de asociación en participación en persona moral, conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).
- b) Presunciones, que en el caso mexicano son *juris tantum* por regla general y solo por excepción *iure et de iure* o absolutas como ocurre en

el caso de la figura jurídica de la sustitución patronal (artículo 290 de la Ley del Seguro Social).

- c) Simulación, la contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada que provoca un negocio jurídico aparente y oculta otro propósito negocial, o lo que es igual, el hacer aparecer por real algo que no lo es, se encuentra regulado en México, en la parte final del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el que, al enumerar sus elementos, se exige que la autoridad fiscal que la determine señale la intención de las partes de simular el acto, lo cual pareciera aproximar esta figura a los conceptos subjetivos de Fraude a la Ley que examinamos.
- d) Inexistencia, en la reforma fiscal para 2014, se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, para incorporar una nueva figura, que implica calificar de inexistentes con efectos generales vía presunción *Juris tantum*, las operaciones en que se detecte que los contribuyentes emitieron comprobantes fiscales, sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen dichos comprobantes.
- e) Sustancia sobre Forma, (*substance over form*) existen preceptos (artículos 14, fracción I y IV y 19, párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado) que contemplan pautas específicas de preminencia del fondo sobre la forma, pero no existe ningún precepto

que lo contemple como pauta general antielusión, ya que aun cuando el Gobierno Mexicano, según vimos, intentó establecerla, el Senado la rechazó, no obstante ello, los tribunales mexicanos en sus precedentes la han venido incorporando bajo la modalidad de sustancia económica sobre forma jurídica.

- f) Razón de Negocios, esta pauta antielusión surgida en el contexto anglosajón como “*business purpose test*”, en el paradigmático caso *Helvering versus Gregory* de la Suprema Corte Norteamericana, no se encuentra prevista en ningún precepto tributario mexicano como clausula general antielusión, aunque se intentó incorporarla como tal en la reforma fiscal para 2014, habiendo sido rechazada respectivamente por las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso Mexicano, bajo el argumento de que el fisco mexicano ya cuenta con ella como herramienta antielusión por habérsela atribuido los precedentes de los tribunales mexicanos que examinamos.

Esa misma atribución a favor del fisco mexicano, como herramienta antielusión por parte de los tribunales, es lo que ha ocurrido con el Fraude a la Ley tributaria, ya que, como sucede en los casos del principio de sustancia sobre forma y de la razón de negocios, tampoco existe en el ordenamiento tributario mexicano ningún precepto que lo establezca como clausula general antielusión.

En efecto, a diferencia de España, que según vimos desde 1963 tiene previsto en su Ley General Tributaria al Fraude a la Ley tributaria, y que a partir de

2003, le denomina “Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria”, este mecanismo de corrección del abuso de las formas jurídicas, en México ha venido siendo extrapolado o trasplantado al sistema nacional por vía jurisprudencial.

Esa extrapolación jurisprudencial del Fraude a la Ley tributaria en México, sin fundamento legal alguno, nos hace pensar, que la única posibilidad de justificar su operatividad en el sistema mexicano, sea por la vía del estrato o nivel de los principios jurídicos, a los que en México se les suele llamar principios generales del derecho, en tanto que, quizás en congruencia con la concepción de Atienza y Ruíz Manero, implique un ilícito atípico que, si bien, no violenta las normas o reglas de conducta explícitas, sí se podría colisionar con los principios jurídicos.

Ahora bien, según hemos visto, existe un sector de la doctrina que identifica al Fraude a la Ley como una figura que busca tutelar la cabal operatividad eficaz de los principios de capacidad contributiva, equidad o igualdad tributaria y generalidad en la imposición, reconocidos, en el caso mexicano, en la Constitución Federal en el artículo 31, fracción IV.

Sin embargo, no deja de resultar sumamente discutible el que ello sea válido, dado que prácticamente implicaría, la operatividad en el sistema jurídico mexicano, de una clausula general antielusión de carácter implícito o como pauta subyacente, y cuyas notas características o definitorias resultarían totalmente difusas e indeterminadas, lo cual, podría significar una quiebra severa en el sistema de garantías del ciudadano, en tanto que contrario a los

principios de legalidad tributaria sustantiva, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad y *pro homine*.

A partir de ello, concluimos al venirse reconociendo la presencia y operatividad del Fraude a la Ley tributaria en el Derecho Mexicano, por los tribunales de este país, en diversos precedentes, y ante la inexistencia total de un fundamento legal que lo justifique, esta figura operaría en el sistema mexicano en el nivel de los principios jurídicos, pero al implicar por razón de su efecto, una pauta invalidante, y ser, como hemos visto, sumamente discutible y cuestionable su validez, sobre todo a la luz del llamado control de convencionalidad o tutela de los derechos humanos reconocidos que, se incorporó a la Constitución Federal Mexicana vía su artículo 1º, consideramos, siguiendo las ideas de Margarita Beladiez Rojo⁵³, que en cuanto a su vigencia en el Derecho Mexicano se encuentra actualmente en fase de vigencia discutida y no de plena consolidación e incluso constituiría un caso de inaplicación en términos de control difuso de constitucionalidad y convencionalidad⁵⁴.

⁵³ Beladiez Rojo, Margarita. “Los Principios Jurídicos”. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, España 1994. Página 66.

Esta autora, identifica como fases de vigencia de un principio jurídico las siguientes:

- Vigencia Discutida.
- Plena Consolidación.
- Vigencia Discutida.
- Pérdida Definitiva de Vigencia

⁵⁴ VII-J-2aS-50

CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. METODOLOGÍA PARA LA INAPLICACIÓN DE NORMAS LEGALES EN EL JUICIO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.- De los artículos 1º y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como DE la sentencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, con relación al expediente varios 912/2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de octubre de 2011; se desprende que en el ejercicio de la delicada obligación constitucional de los juzgadores que les permite inaplicar una ley en el caso concreto, es necesario agotar, DE manera sucesiva y consecuente, una metodología que tiene tres etapas: I) Parámetro de análisis.- En esta primera etapa, el juzgador debe identificar si la norma legal en cuestión tiene una posible colisión con algún derecho humano establecido en: a) todos los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal así como en la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación -; b) todos los derechos humanos contenidos en tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; y c) los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos establecidos en las sentencias en las que el Estado Mexicano haya sido parte, y los criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes del citado órgano de justicia internacional, cuando aquel no haya sido parte; II) Interpretación.- En caso de subsistir la posible colisión entre la norma legal en cuestión y el derecho humano, en esta segunda etapa, partiendo del principio de la presunción de constitucionalidad de las leyes, los juzgadores deben proceder a realizar un contraste previo entre el derecho humano a preservar y la norma legal en cuestión, a través de dos tipos de interpretación: a) Interpretación conforme en sentido amplio.- Los juzgadores deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, o b) Interpretación conforme en sentido estricto.- Cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los juzgadores deben preferir aquella que haga a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; y III) Inaplicación.- Cuando las alternativas de interpretación anteriores no sean posibles para resolver el caso concreto, en esta tercera etapa, el juzgador debe proceder a inaplicar la ley o norma en cuestión, sin hacer una declaratoria general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las que se consideren contrarias a los derechos humanos.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/5/2014)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 37. Agosto 2014. p.46

FUENTES DE INFORMACIÓN

LIBROS Y OBRAS CONSULTADAS

ACOSTA Romero, Miguel: *Código Civil para el Distrito Federal, Comentarios, Legislación, Doctrina y Jurisprudencia*, Editorial Porrúa, 1996.

ADROGUÉ, Manuel E: *Sociedades Comerciales*, Editorial Depalma, Buenos Aires 1997.

ALBALADEJO García, Manuel: *La Simulación*, Editorial Edisofer, Madrid, 2005.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Reflexiones en Torno a la Operatividad de los Principios de Equidad y Seguridad Jurídica en el Proceso Contencioso Administrativo Federal, (DIAGNÓSTICO Y PROPUESTAS SOBRE LOS SISTEMAS DE IMPARTICIÓN DE JUSTICIA EN MÉXICO)*, Colección Foro de la Barra Mexicana Tomo II, Editorial Themis, México 2004.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Los Conceptos Jurídicos Indeterminados y la Irrestringida Libertad de Configuración Legislativa en Materia Fiscal Federal como Quiebras a la Seguridad Jurídica, (SEGURIDAD JURÍDICA: DIAGNOSTICO Y PROPUESTAS)* Colección Foro de la Barra Mexicana, Editorial Themis, México 2006.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Sobre la Necesidad de Explicitar la Operatividad en Nuestro Sistema del Principio de Interdicción de la Arbitrariedad de los Poderes Públicos, (PROPUESTAS CONCRETAS PARA ENRIQUECER EL ORDEN JURÍDICO NACIONAL)* Colección Foro de la Barra Mexicana, Editorial Themis, México 2008.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Principios del Procedimiento Administrativo Tributario Federal*, Revista Jurídica Jalisciense (DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS E

INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA), México 2004.

AMEZCUA Gutiérrez Gustavo: *Justicia y Seguridad Jurídica en un Mundo de Jurisprudencias Desbocadas (EL COSTO DE VENTAS ISR)*, Revista Jurídica Jalisciense. (DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA), México 2005.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *El Derecho a la Transparencia Tributaria y las Reglas Anti-Elusión*, Revista Jurídica Jalisciense, (DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS E INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA), México 2006.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Aspectos de Inconstitucionalidad de la Reforma Fiscal 2002 y los Medios Jurídicos Correctivos*, Memoria de la XI Reunión Nacional, ANAIPES (Asociación Nacional de Abogados de Instituciones Públicas de Educación Superior, A.C.) Ciudad del Carmen, Campeche, 2002.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Planeación Fiscal de las Universidades Públicas Mexicanas*, XX Reunión Nacional, ANAIPES (Asociación Nacional de Abogados de Instituciones Públicas de Educación Superior, A.C.), Villahermosa, Tabasco 2006.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *Problemática Fiscal de las Universidades Públicas Mexicanas*, XXI Reunión Nacional, ANAIPES (Asociación Nacional de Abogados de Instituciones Públicas de Educación Superior, A.C.), Aguascalientes, Ags 2007.

AMEZCUA Gutiérrez, Gustavo: *El Fraude*, Procuraduría General de Justicia del Estado de Jalisco, Documentos de Estudio de la Dirección de Capacitación e Investigación Jurídica, Guadalajara 1992.

ARCE Gargollo, Javier: *Contratos Mercantiles Atípicos*, Editorial Porrúa, México 1996.

ATIENZA, Manuel y MANERO Ruiz, Juan: *Ilícitos Atípicos*, Editorial Trotta, Madrid 2000.

- ATIENZA, Manuel: *Tras la justicia*, Editorial Ariel, Barcelona 1993.
- AZÚA Reyes, Sergio T.: *Los Principios Generales del Derecho*, Editorial Porrúa, México Distrito Federal, México, 1986.
- BALAGUER Callejón, Maria Luisa: *Interpretación de la Constitución y Ordenamiento Jurídico*, Editorial Tecnos, S.A. Madrid 1997.
- BELADIEZ Rojo, Margarita: *Los Principios Jurídicos*, Editorial Tecnos Madrid, España, 1994.
- BOBBIO, Norberto: *Teoría General del Derecho*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1992.
- BURGOA Orihuela, Ignacio: *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*, Editorial Porrúa, México Distrito Federal, México, 1989.
- CABANELLAS, Guillermo: *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Editorial Heliasta, Buenos Aires 1989.
- CALDERÓN Aguilera, Alejandro, ALCOCER Castillejos, Adrián: *Clausula General Antielusiva en Materia Fiscal, Propuestas Concretas para Enriquecer el Orden Jurídico Nacional*, Editorial Themis, México, 2008.
- CALVO Nicolau, Enrique: *Tratado del Impuesto Sobre la Renta, 3 tomos* Editorial Themis, México 1995.
- CORTIÑAS, León: *De la Planificación Tributaria y el Abuso del Derecho, en Revista de Investigación Fiscal del SAT*, Número 2, México Distrito Federal, México, Agosto de 2001.
- COSSIO, Carlos: *La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de la Libertad*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964.
- CHECA González, Clemente: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, 2007.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico: *El Negocio Jurídico*, Editorial Civitas, Madrid 2002.

DE GORTARI, Eli: *Diccionario de la lógica*, Editorial Plaza y Valdés.

DE LA IGLESIA Prados, Eduardo: *El Fraude de Ley*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007.

DE LA MADRID Andrade, Mario: *EL JOINT VENTURE, Los Negocios Jurídicos Relacionados*, Editorial Porrúa, México 2005.

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Editorial Espasa Calpe, Vigésima Primera Edición.

DROMÍ, José Roberto: *Derecho Administrativo*, Tomo 2, Editorial Astrea, Buenos Aires 1992

Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo II, Edición de 1992, Ed. Driskill, S.A.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Tomo II, Edición 2002, Ed. Porrúa

ESEVERI Martínez, Ernesto: *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ, Tomas-Ramón: *De la Arbitrariedad del Legislador*, Civitas, Madrid 1998.

FERRARA, Francisco: *La Simulación de los Negocios Jurídicos (actos y contratos)*, Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V., México 1997.

FERRARIS, Maurizio: *La Hermenéutica*, Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara, S.A. de C.V. México 1998.

FERRATER Mora, José: *Diccionario de Filosofía*, Ariel, Barcelona 1994.

FREGOSO, Bruno: *Mecanismos para Combatir las Prácticas Fiscales Abusivas*, Ponencia presentada en el X Magno Evento Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, Jalisco, México, el 22 de octubre de 2005.

- FROSINI, Vitorio: *La Letra y el Espíritu de la Ley*, Editorial Ariel, S.A. Barcelona 1995.
- GADAMER, Hans Georg: *Diccionario de Hermenéutica*, Editado por la Universidad de Deusto, Bilbao España, 1998.
- GALINDO Garfias, Ignacio: *Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la Republica en Materia Federal*, Editorial Miguel Ángel Porrúa, México 1993.
- GARCÍA de Enterría, Eduardo: *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de Leyes Desbocadas*, Editorial Civitas, Madrid España.
- GARCÍA de Enterría, Eduardo: *Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1986.
- GARCÍA de Enterría, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Civitas, Madrid, España, 1993.
- GARCÍA Novoa, Cesar: *La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales S.A., Madrid 2004.
- GARCÍA Novoa, César: *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, España, 2000.
- GARCÍA Velasco, Gonzalo: *Persona Jurídica Doctrina y Legislación Mexicana*, Editorial Porrúa, México 2009.
- GONZÁLEZ Luna M, Santiago: *Breves reflexiones en torno a la simulación y al fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación*, Revista de Derecho Privado, Editorial McGraw-Hill, México, 1999.
- JIMÉNEZ González, Antonio: *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecasa, México Distrito Federal, México, 1993.
- KRAUSE Murguiondo, Gustavo Augusto: *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires 2000.

- KELSEN, Hans, FULLER, Lon F, ROSS, Alf: *Ficciones Jurídicas*, Distribuciones Fontamara, México, 2003.
- LONDOÑO Ayala, César Augusto: *“Bloque de Constitucionalidad”*, Ediciones Nueva Jurídica, Bogotá, Colombia 2014.
- MARGANT, Guillermo F.: *La Segunda Vida del Derecho Romano*, Grupo Editorial Miguel Ángel Porrúa, S.A., México 1986.
- MARIN-BARNUEVO Fabo, Diego: *Presunciones y Técnicas Presuntivas en el Derecho Tributario*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1996.
- MARMOR, Andrei: *Interpretación y Teoría del Derecho*, Editorial Gedisa. Barcelona, España 2000.
- MENDOZA Soto, Marco Antonio: *la Doctrina de la Preeminencia del Fondo sobre la Forma, Boletín de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente*, del Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, Jalisco, México, Julio de 2005.
- MENEGHINI, Lucas Emmanuel: *Forma y Sustancia en el Derecho Tributario*, Edición de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina.
- NAVARRINE, Susana Camila, ASOREY, Rubén O: *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.
- NEUMARK, Fritz: *Principios de la Imposición*, Publicado por Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1994.
- PALAO Taboada, Carlos: *Normas Anti-Elusión en el Derecho Interno Español y en el Derecho Comunitario Europeo*, Edición de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, Argentina.
- PÉREZ Becerril, Alonso: *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2001.

- PÉREZ de Ayala, José Luis: *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
- PONT Clemente, Joan-Francesc: *La Economía de Opción*, Marcial Pons, Barcelona, 2006.
- RECASENS Siches, Luis: *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, Editorial Porrúa, Tercera Edición.
- ROBLES, Gregorio: *El Derecho como Texto, Cuatro Estudios de Teoría Comunicacional del Derecho*, Editorial Civitas, Madrid, España. 1998.
- RODRÍGUEZ Rosado, Bruno: *Resolución y Sinalagma Contractual*, Marcial Pons, Madrid, 2013.
- ROSEMBUJ, Tulio: *El Fraude de Ley y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid 1994.
- RUIZ Almendral, Violeta: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*, Thomson Arazadi, Navarra, 2006.
- RUIZ Toledano, José Ignacio: *El Fraude de Ley y Otros Supuestos de Elusión Fiscal*, Editorial CISS, S.A., Valencia, 1998.
- RUIZ Zapatero, Guillermo G: *Analogía, Fraude y Simulación en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Editorial Thomson Arazadi, Navarra, 2006.
- SANTIAGO Nino, Carlos: *Introducción al Análisis del Derecho*, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 1993.
- TAMAYO Y SALMORAN, Rolando: *Elementos para una Teoría General del Derecho*, Editorial Themis, México 1996.
- TORRES Rivero, Alejandro: *Reflexiones en Torno a la Planeación Fiscal, el Abuso del Derecho y la Defraudación Fiscal en México*, El Foro, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., México 2002.

VEGA Carrillo, Renato: *Las Ventajas Fiscales del Joint Venture*, Escuela Libre de Derecho de Sinaloa, Culiacán Sinaloa, México, 2007

VERNEGO, Roberto J.: *La Interpretación Jurídica*. Universidad Nacional Autónoma de México 1977.

VIGO, Rodolfo Luís: *De la Ley al Derecho*, Editorial Porrúa, México Distrito Federal, México, 2003.

VIGO, Rodolfo Luis: *Interpretación Jurídica*, Editorial Rubinzal-Culzoni.

VON Hentig, Hans: *Estudios de Psicología Criminal*, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1960.

ZANNONI, Eduardo A: *Ineficacia y Nulidad de los Actos Jurídicos*, Astrea, Buenos Aires, 1986.

DOCUMENTOS INTERNACIONALES

Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
“*Prevención y Control de la Evasión Tributaria*” (Nairobi, Kenia 2013)

Organización de Estados Americanos, *Convención Interamericana Sobre Normas Generales de Derecho Internacional Privado*. (1979)

LEYES

Código Civil Español. Congreso de los Diputados (1889)

Código Civil Federal. Congreso de la Unión de los Estados (1928) México. Diario Oficial de la Federación.

Código Fiscal de la Federación. Congreso de la Unión de los Estados (1981) México. Diario Oficial de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Congreso de la Unión de los Estados (1917) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Congreso de la Unión de los Estados (2013) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley de Arrendamientos Urbanos. Boletín Oficial del Estado (2013)

Ley de Represión de la Usura. Congreso de los Diputados (1908)

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la Unión de los Estados (1978) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la Unión de los Estados (2013) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley del Procedimiento Fiscal de la República Argentina.

Ley del Seguro Social. Congreso de la Unión de los Estados (1995) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley General de Sociedades Mercantiles. Congreso de la Unión de los Estados (1934) México. Diario Oficial de la Federación.

Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado (2003)

Ordenamiento Tributario del Reich. (1919)

Ordenanza del Impuesto Sobre la Renta del Estado de Israel. (1986)

PÁGINAS WEB

CISNEROS Martínez, Edgar y Martha Cristina Sánchez Sandoval. “*La correcta interpretación de las normas fiscales: normas de aplicación estricta*”. Benefis, www.benefis.com.mx Recuperado el 2 de septiembre de 2013.

RIVAS Coronado, Norberto y Paillacar Silva, Carlos, “*Aplicación de los conceptos de “imagen fiel” y legítima razón de negocio*” frente a decisiones estratégicas (2008), Boletín de la Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana, versión digitalizada http://www.up.edu.mx/files_uploads/16988_Bolet%C3%ADn_ECEE_21.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2013.

ROA Jacobo, Juan Carlos, *Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana*, consultado en http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/91/Becarios_091.pdf Recuperado el 2 de septiembre de 2013.

TORRES Manrique, Jorge Isaac. *Derecho Comparado y Legislación Societaria Comparada*. Recuperado el 3 de diciembre de 2014. www.teleley.com/articulos/art-dc.pdf

VALDÉS Riveroll, Mariana. “Principio de Complementariedad de la Corte Penal Internacional”. Recuperado el 2 de diciembre de 2014. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/479/26.pdf>

WIKIPEDIA, *Extrapolación (matemática)* Recuperado el 2 de diciembre de 2014, http://es.wikipedia.org/wiki/Extrapolaci%C3%B3n_%28matem%C3%A1tica%29

CASOS Y FUENTES JURISPRUDENCIALES

Análisis de un contrato para determinar la existencia de una relación laboral. Elementos de valoración, para establecer la obligación del patrón en el pago de cuotas obrero patronales. Sala Regional del Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Publicación número 15 Octubre 2012, Pagina 152.

Arresto Administrativo. Multa. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Precedente, con número de registro 251858, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 121-126, Sexta Parte, Página: 36.

Causación de las contribuciones. La carga de la prueba de que un acto, hecho o negocio jurídico es artificioso recae en quien hace la afirmación correspondiente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIX, abril de 2009, Tesis: 1a. XLVII/2009, página: 577.

Conceptos de violación desvinculados de violaciones procesales en el amparo directo civil. Posibilidad de su estudio. Precedente emitido por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Octava Región, con número de registro 2003508, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3, Tesis: XXVII.1o. (VIII Región) 10 C (10a.), Página: 1759.

Contratos su naturaleza depende de lo convenido y no del nombre que se les dé. Precedente emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, con número de registro 229952, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Segunda Parte-1, Julio-Diciembre de 1988, Tesis: Pagina 192.

Contratos. Para determinar la verdadera intención de los contratantes es necesario analizar conjuntamente el sentido de sus cláusulas, la naturaleza y el objeto del consenso de voluntades al celebrar el acto jurídico. Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil

del Primer Circuito emitió el Precedente con número de Registro: 173069, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Marzo de 2007, Tesis: I.7o.C.86 C, Página 1654.

Contribuciones. Las disposiciones referentes a sus elementos esenciales, aunque son de aplicación estricta, admiten diversos métodos de interpretación para desentrañar su sentido. Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Créditos respaldados en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece excepciones cuando las operaciones celebradas con esas características tengan como objeto una razón de negocios. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1684/10-17-12-4/831/11-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1 de diciembre de 2011, por mayoría de 3 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Elda Hernández Bautista.

Derecho de petición. Su ejercicio a través de internet está tutelado por el artículo 8o. constitucional, siempre que la autoridad a quien se formule la petición prevea institucionalmente esa opción y se compruebe que la solicitud electrónica fue enviada. QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. Amparo en revisión 182/2006. Wyatt Hidalgo Vegetables, S.A. de C.V. 31 de agosto de 2006.

Determinación presuntiva de ingresos. La adminiculación de los contratos de mandato, depósitos bancarios y recibos de nómina constituyen una prueba idónea para desvirtuarla. Precedente emitido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible a través de la Revista del Tribunal Séptima Época. Año II. No. 13. Agosto 2012. Página 136.

Dividendos distribuidos a sociedades residentes en el extranjero. El artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece la obligación de retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar aquéllos por el factor previsto en el propio artículo, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. Novena Época. Tomo XIII. Tesis 2ª LXIX/2001. Mayo de 2001. P447.

Facultades de comprobación. Cuando en su ejercicio las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales. Precedente emitido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Libro XII, Septiembre de 2012 Tomo 3, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI.3o.A.358 A (9a.) Página: 1745.

Fraude a la ley. Sus elementos. Impedimento 6/2007. Grupo Radio Centro, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Leonel Castillo González. Secretaria: Mónica Cacho Maldonado.

Impuesto al Activo. Su concepto y característica de complementariedad con el Impuesto Sobre la Renta. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Precedente con número de registro 2003584, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3, Tesis: II.3o.A.36 A (10a.), Página: 1793.

Impuesto Sobre la Renta. La autoridad fiscalizadora puede ignorar la caracterización de la operación formalmente realizada entre partes relacionadas y recharacterizarla de acuerdo con su sustancia económica (legislación vigente en 2003). Juicio Contencioso

Administrativo Núm. 14253/08-17-05-3/1259/11-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de abril de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretario: Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez.

Interpretación de la ley, instrumentos al alcance del órgano jurisdiccional para la. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 1473/90. Harinera y Manufacturera de Orizaba, S.A. de C.V. 28 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Interpretación de la ley. Si su texto es oscuro o incompleto y no basta el examen gramatical, el juzgador podrá utilizar el método que conforme a su criterio sea el más adecuado para resolver el caso concreto. Amparo directo en revisión 1886/2003. Miguel Armando Oleta Montalvo. 31 de marzo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Interpretación de las normas fiscales.- No puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho.- Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30376/07-17-06-9.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de octubre de 2009.

Interpretación de las normas tributarias. Deberes del intérprete. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 320/10-17-06-6.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de febrero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.- Secretaria: Lic. Mónica Fabiola Trejo Montoya.

Interpretación de las normas tributarias. Implica un análisis más allá de sus términos literales o textuales cuando la naturaleza de la institución subsumida por la norma fiscal

resulta abiertamente contraria a su interpretación literal. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 320/10-17-06-6.- Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 2 de febrero de 2011, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara.- Secretaria: Lic. Mónica Fabiola Trejo Montoya.

Interpretación gramatical de las leyes. Debe realizarse en relación con el método sistemático. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 813/89. Rafael Ibarra Consejo. 21 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Jurisprudencia de la Suprema Corte. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Precedente con número de registro 252225, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 115-120, Sexta Parte, Página: 95.

Legislador ordinario, alcance de las facultades del, para dictar normas sobre instituciones jurídicas establecidas. Semanario Judicial de la Federación. Segunda Sala. Quinta Época. Tomo CXXXI. P 175.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010. El contenido de su artículo 22 alude a un mecanismo que no es esencial en la complementariedad entre el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Precedente, con número de registro 161579, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Julio de 2011, Tesis: 1a. CXXII/2011, Página: 298.

Leyes fiscales. Su interpretación sistemática no contraviene el principio de aplicación estricta que las rige. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Amparo directo 364/2005. Promociones La Silla, S.A. de C.V. 9 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo López Pérez. Secretario: Ricardo Alejandro Bucio Méndez.

Leyes tributarias. Su interpretación al tenor de lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos.

Multas. Definición de la Infracción. Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Precedente, con número de registro 251554, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen 133-138, Sexta Parte, Página: 22.

Norma tributaria. Supuesto de excepción en el que no se requiere que la autoridad emisora exponga los argumentos que justifican el trato diferenciado que aquélla confiere. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la Jurisprudencia por Contradicción visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Abril de 2010, Tesis: P./J. 36/2010, Página: 5.

Normas de información financiera.- Pueden ser utilizadas por las autoridades fiscales como sustento de sus determinaciones. Tesis Aislada, Época: Séptima época, Instancia: Primera Sala Regional de Oriente, Publicación: No. 1, Agosto 2011, Página: 171.

Normas de información financiera. Su uso como herramienta en problemas que involucren no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros. Registro No. 161039, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 2159, Tesis: I.4o.A.799 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

Normas de información financiera. Sus características. Registro No. 160817, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Página: 1661, Tesis: I.4o.A.797 A (9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. El artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contraviene el artículo 123, apartado a, fracción IX, inciso e), de la Constitución Federal, al establecer una base para determinar su monto diversa a la prevista en éste. Jurisprudencia por Reiteración emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Agosto de 2004.

Presunción de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Se actualiza cuando el registro de los depósitos bancarios en la contabilidad del contribuyente obligado a llevarla, no esté soportado con la documentación correspondiente. Jurisprudencia por Contradicción emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro: 164552, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXXI, Mayo de 2010, Tesis: 2a./J. 56/2010, Página 838.

Presunciones y ficciones legales. La función y aplicación de estas técnicas en materia tributaria. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Seminario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III. Segunda Parte-2. Enero a Junio de 1989. P.570.

Renta. Las disposiciones de la ley del impuesto relativo, que regulan el sistema de deducción denominado costo de lo vendido, no transgreden los principios de legalidad tributaria, ni de reserva de ley, pues establecen los elementos necesarios para su aplicación. Jurisprudencia por Reiteración emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a./J. 118/2007, Página: 312.

Seguro Social. El principio de complementariedad de leyes es aplicable para determinar cuáles trabajadores del instituto ocupan una categoría de "pie de rama" y, en

consecuencia, se les jubile o pensione con el salario de la categoría inmediata superior.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Cuarto Circuito, Jurisprudencia por Reiteración con número de registro 160021, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 3, Tesis: IV.3o.T. J/106 (9a.), Página: 1709.

Supletoriedad de las leyes. Requisitos para que opere. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia por Contradicción, con número de registro: 2003161, Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 2, Tesis: 2a./J. 34/2013 (10a.), Página: 1065.

Supletoriedad de leyes. Cuando se aplica. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Jurisprudencia por reiteración, con número de registro 199547, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Enero de 1997, Tesis: I.3o.A. J/19, Página: 374.

Valor Agregado. El artículo 2o.-A, fracción i, inciso b), numeral 1, de la Ley del impuesto relativo, que establece un tratamiento diferenciado al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con la del 10% o 15% a los alimentos en estado líquido, viola el principio de equidad tributaria (legislación vigente a partir del 1o. de enero de 1996). Jurisprudencia por Reiteración emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Tesis: 2a./J. 34/2006, Página: 420.