Universidad Iberoamericana Puebla

Repositorio Institucional **http://repositorio.iberopuebla.mx**

Doctorado en Investigación Jurídica Tesis

La elusión fiscal por conflictos normativos en México

Revilla Cerrillo, Eric Sergio

2021

https://hdl.handle.net/20.500.11777/5143

http://repositorio.iberopuebla.mx/licencia.pdf

UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA PUEBLA

Estudios con Reconocimiento de Validez Oficial por Decreto Presidencial del 3 de abril de 1981

LA ELUSIÓN FISCAL POR CONFLICTOS NORMATIVOS EN MÉXICO

ELABORACIÓN DE TESIS DE GRADO
que para obtener el Grado de
DOCTORADO EN INVESTIGACIÓN JURÍDICA

presenta

ERIC SERGIO REVILLA CERRILLO

Puebla, Pue. 2021

A mis hijos Sergio y Luis.

INDICE

Pag.

ABREVIATURAS. ……..... 7

INTRODUCCIÓN. ……..……..…….. 9

CAPÍTULO PRIMERO

LA TRIBUTACIÓN
Y UNA REALIDAD QUE CONFRONTA

I. El deber ser en materia tributaria. …….. 16
II. Principios constitucionales tributarios, una visión del contexto. …… 20
1. Generalidades de las contribuciones. …….. 20
A. Elementos de las contribuciones. …….. 20
a. Sujeto. ……..... 21
b. Objeto. ……..... 22
c. Base. …….. 23
d. Tasa o tarifa. …….. 23
B. Obligación tributaria. …… 24
C. Determinación de la obligación fiscal. …… 25
D. Clases de determinación. …… 26
2. Principios. ……... 28
A. Proporcionalidad. ……... 30
a. La capacidad en los tributos. …….. 33
b. Principios económicos tributarios. …….. 34
c. Aspectos jurisdiccionales del principio de proporcionalidad. ……. 35
3. Equidad. …… 36
4. Legalidad. …….. 40
A. Reserva de ley. ……..... 44
5. Destino al gasto público. …… 49
III. Una realidad jurídico-tributaria que confronta. …… 51
1. Algunos conflictos normativos en cuestiones de legalidad. ……. 55
A. Las sociedades de solidaridad social. ……. 55
B. El arrendamiento financiero. …… 56
C. La persona física como “empresa”. ……. 58
D. La asociación en participación. …… 60
E. Las copias simples. …….. 61
F. Las garantías del interés fiscal. …… 62
2. Algunos casos de inconstitucionalidad. …….. 67
A. Las Multas de fondo. …….. 67

Pag.

B. El “Error” en los actos de las autoridades fiscales. 68
C. Improcedencia del recurso de revocación para afianzadoras. 69
D. La legal retroactividad de la ley en el CFF en perjuicio del contribuyente. 70
IV. A manera de reflexión. 71
V. Los derechos humanos del contribuyente. 74
Conclusiones. 85

CAPÍTULO SEGUNDO

LA ELUSIÓN FISCAL, LOS CONFLICTOS NORMATIVOS Y UNA EVIDENCIA DEL PROBLEMA

I. La elusión. 92
1. Significado filológico. 93
2. Significado gramatical. 93
3. Significado jurídico. 94
II. La elusión fiscal. 95
1. Evitación o economía de opción. 97
2. Autonomía de la voluntad. 100
3. La elusión fiscal en otros países. 101
A. España. 101
B. Alemania. 104
C. Italia. 105
D. Argentina. 106
F. Bolivia. 110
G. Chile. 111
H. México. 113
III. Los conflictos normativos. 116
1. El artículo 5º del CFF. 116
A. La aplicación estricta. 120
B. La aplicación del derecho federal común. 121
C. La aplicación supletoria del derecho federal común al ámbito fiscal. 124
D. La naturaleza del derecho fiscal. 129
2. Concepto de conflicto normativo. 133
3. Clasificación de los conflictos normativos. 135
A. Criterio de pertenencia de la norma. 135
B. Criterio de Jerarquía. 135
C. Criterio de validez. 136
IV. Las sociedades de solidaridad social, otra evidencia del problema. 136
1. Antecedentes. 136
2. Definición y aspectos generales. 139
A. Ejidatario. 141
B. Comunero. 141

Pag.

C. Campesino. (sin tierra). 142
D. Parvifundista. 142
E. Personas con derecho al trabajo. 143
F. Otros aspectos de la definición. 144
a. Objeto. 144
b. Socios. 145
c. Constitución, dirección y administración. 147
G. Patrimonio social. 151
H. Las SSS como una sociedad mercantil. 152
a. Acto de comercio. 153
b. Sujetos del derecho mercantil. 154
c. Elementos. 155
I. El fondo de solidaridad social. 156
a. Concepto de fondo. 156
b. Integración del fondo de solidaridad social. 157
c. Destino del fondo de solidaridad social. 158
d. Fondo de solidaridad social como "objeto y/o fin" de la sociedad. 160
e. Fondo de solidaridad social como una "obligación" de los socios. 161
J. Las SSS y el ISR. 161
a. Concepto de persona moral para efectos fiscales. 161
K. Desproporción legal en el pago del ISR de las SSS. 163
a. Determinación del resultado fiscal de ISR del ejercicio de una PM constituida conforme a la LGSM. 163
b. Determinación del resultado fiscal de ISR del ejercicio de una PM constituida conforme a la LSSS al integrar el fondo de solidaridad social las "utilidades" conforme al artículo 31 de la LSSS 164
c. Comparativo del resultado fiscal de ISR a pagar del ejercicio de una PM constituida conforme a la LGSM y otra PM constituida conforme a la LSSS. 166
L. Beneficios obtenidos por los socios derivados del fondo de solidaridad social. 167
M. El fondo de solidaridad social como una deducción. 171
O. Las SSS ante la sociedad y la autoridad fiscal. 180
Conclusiones. 185

CAPÍTULO TERCERO

OTRAS FORMAS JURÍDICAS DE NO PAGO DE CONTRIBUCIONES Y LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA COMO POSIBLE SOLUCIÓN

I. Defraudación y evasión en materia fiscal. 190
II. Abuso de derecho. 198
1. Abuso de derecho en materia fiscal. 201
III. Fraude a la ley. 203

Pag.

1. Fraude a la ley en materia fiscal. …….. 206
IV. Ficciones jurídicas. …… 211
1. Ficciones jurídicas en materia fiscal. …… 215
V. Simulación. ……..……..……..……..…… 220
1. Simulación en el derecho civil. ……..…… 221
2. Simulación en el derecho penal. …… 224
3. Simulación en materia fiscal. …… 227
A. Simulación fiscal absoluta. …….. 229
B. Simulación fiscal relativa. …… 231
VI. Antinomias. ……..…….. 233
VII. Interpretación jurídica. ……..……..…. 241
A. Aspectos históricos. …….. 241
B. Aspectos conceptuales. …… 243
C. Elmentos y criterios de interpretación. …… 245
D. Interpretación en materia fiscal. …… 247
VIII. Colisión de derechos. ……..…… 250
IX. Juicio de ponderación. ……..…… 255
X. Principio Pro Persona. ……..…….. 259
Conclusiones. …… 268

CAPÍTULO CUARTO

ANALISIS DE CONFLICTOS NORMATIVOS FISCALES, DESDE LA PERSPECTIVA DE FORMAS JURÍDICAS QUE POSIBILITAN LA ELUSION O SU SOLUCIÓN

I. Algunos conflictos normativos fiscales, analisis y posible solución. …….. 274
1. Algunos casos de legalidad. ……... 276
A. En la empresa. Las sociedades de solidaridad social. ……... 277
B. En las entidades financieras. El arrendamiento financiero. …… 283
C. En la personalidad jurídica. La persona física como empresa. …… 290
D. En los contratos. La asociación en participación. …….. 298
E. En las actuaciones o tramites. Las copias simples. …… 304
F. En el aseguramiento del pago. Las garantías del interés fiscal. …….. 311
2. Algunos casos de inconstitucionalidad. ……... 321
A. De la proporcionalidad. Las multas de fondo. …… 321
B. De la equivocación del fisco. El “Error” en los actos de las autoridades fiscales. ……. 328
C. De los recursos. Improcedencia del recurso de revocación para las afianzadoras. …… 333
D. De la invalides de la norma. La legal retroactividad de la ley en el CFF en perjuicio del contribuyente. …… 338
II. Omisión legislativa en materia fiscal. ……. 343
III. Objeción de conciencia en materia fiscal. ……. 354
IV. El problema y una critica del derecho. ……..……..…… 360
Conclusiones. ……..……..…… 364

Pag.

CONCLUSIONES. …….…….. 371
PROPUESTAS. …….……..... 391
FUENTES DE INFORMACIÓN. ……..…….. 403
ANEXO.
I. Informacion proporcionada por el Instituto de Transfarencia y Acceso
a la Informacion Publica. …….……. 426

ABREVIATURAS

CADH	Convención Americana de Derechos Humanos.
CC	Código de Comerció.
CCF	Código Civil Federal.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CFPC	Código Fiscal de Procedimientos Civiles.
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CPF	Código Penal Federal.
DDHC	Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
IFAI	Instituto Federal de Acceso a la Información.
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
JN	Juicio de Nulidad.
LFCP	Ley Federal de Correduría Publica.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LGOAAC	Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito
LGTOC	Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
LFT	Ley Federal del Trabajo
LIC	Ley de Instituciones de Credito.
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
LISF	Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LMV	Ley del Mercado de Valores.
LNEP	Ley del Notariado del Estado de Puebla.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Publica Federal.
LRASCAP	Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo.

LSSS	Ley de Sociedades de Solidaridad Social.
LTSE	Ley de Trabajadores al Servicio del Estado
NIF	Normas de Información Financiera.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
OEA	Organización de Estados Americanos.
PIDCP	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
RR	Recurso de Revocación.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SEDATU	Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano.
SHCP	Secretaria de Hacienda y Credito Publico.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SOCAP	Sociedad Cooperativa de Ahorro y Prestamo.
SOFOM	Sociedades Financieras de Objeto Múltiple.
SSS	Sociedades de Solidaridad Social.
STPS	Secretaría de Trabajo y Previsión Social.
TCC	Tribunales Colegiados de Circuito.
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

INTRODUCCIÓN

En México, los ingresos tributarios (entre otros ingresos), son muy importantes, pues en buena medida, ayudan al gobierno a sufragar el gasto publico. La obligación de las personas de contribuir con una parte de sus ingresos, la vemos plasmada desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, asi como en leyes secundarias que apoyan esa actividad, en la que se ven involucradas principalmente las autoridades fiscales y los particulares en su calidad de contribuyentes.

La situación económica en México siempre ha sido difícil para la mayoría de la sociedad y por el destino cuestionable que el gobierno le da al dinero recaudado, no es una virtud pagar impuestos, las personas (físicas o morales) o contribuyentes, lo perciben más como un castigo, el cual, por miedo o por que las circunstancias no les dan escapatoria, lo asumen como algo que lejos de dejar una sensación de satisfacción, los hacen sentir que pierden algo valioso: el fruto de su esfuerzo. Ese desprendimiento de dinero, se percibe como injusto, dejando en los contribuyentes que pagan el tributo un poco de tranquilidad que se siente superada por el enojo y la frustración, por que no todos pagan.

Ante esa circunstancias, la idea de no pagar contribuciones, pagar menos o retardar su pago, resulta atractiva y en México, esa idea se materializa cuando el contribuyente detecta en las leyes fiscales, violaciones de principios y de reglas plasmadas en leyes federales, que no están debidamente armonizadas con la legislación fiscal aplicable (refiriéndonos al plano federal) y esta ultima, cuenta con deficiencias legislativas que dificultan su operatividad para las autoridades fiscales.

Para quienes conocen, interpretan y aplican las leyes fiscales y federales relacionadas, encuentran diversas posibilidades para eludir el pago del tributo, pues en México existen las condiciones jurídico fiscales para que suceda y sucede, derivado de estrategias que aunque cuestionadas, resultan legales y utilizadas por contribuyentes para eludir la obligación del pago del tributo, contribuyentes a quienes dichas estrategias les resultan atractivas para no destinar parte de su dinero, a un fin que se considera incierto, poco transparente y por lo mismo, genera malestar; lo anterior, es posible derivado de conflictos normativos existentes.

Conforme al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicho precepto constitucional se desprenden diversos principios en materia fiscal, entre los cuales, cabe destacar el principio de proporcionalidad que se rige bajo la premisa: “El que gane más que pague más impuestos, el que gane menos, que pague menos y el que no gane nada, que no pague nada”; así como el principio de reserva de ley que establece que debe ser una ley y no otro tipo de norma juridica, la que regule las contribuciones.

Ahora bien, conforme a las leyes fiscales, los contribuyentes se clasifican en personas físicas y morales, cuyas obligaciones y derechos se encuentran normados principalmente en “Leyes Federales” (y en leyes locales en algunos casos, tratándose principalmente de los Códigos Civiles), que regulan todos los aspectos necesarios para el ejercicio de los derechos, que según las necesidades en particular, pueden tomar diversas formas; por lo cual, dichas leyes son especializadas, pues solo de esa manera se concibe un orden jurídico normativo que se busca sea efectivo.

En ese orden de ideas, a manera enunciativa y no limitativa, tenemos: actos de comercio, regulados en el CC; títulos de crédito, regulados en la LGTOC; instituciones bancarias y sus operaciones reguladas por la LIC; aseguradoras y afianzadoras, reguladas por la LISF; intermediarios bursátiles, regulados por la LMV; sociedades mercantiles, reguladas por la LGSM; sociedades civiles, reguladas por el CCF y de los Estados; etc. Y sin mencionar las leyes supletorias para cada caso.

Las actividades que realizan las personas, ya sea en lo individual o constituidos como una persona moral, con el propósito de cumplir con sus objetivos económicos, son diversas, y en ese sentido existen leyes especializadas para cada situación, leyes que establecen formas legales que se deben seguir y respetar en su integridad, según sea el caso, para no caer en actos contrarios a la ley, que sean motivo de sanción por parte del Estado a través de diferentes instituciones y procedimientos.

En materia fiscal en México, una de las leyes de mas influencia en el área contributiva federal, es el Código Fiscal de la Federación (CFF), pues regula aspectos generales aplicables a todas las contribuciones, como procedimientos para determinación y cobro de las mismas, entre otras cosas.

El CFF en muchas partes de su articulado, retoma figuras jurídicas de diversas leyes federales, las introduce a dicho Código, en algunos casos respetando su naturaleza juridica, es decir, como se encuentra regulada dicha figura en su ley especial, y en otros casos, “deformándolas” con el fin de facilitarle a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de determinación y cobro de contribuciones, generando incertidumbre y falta de certeza jurídica de las obligaciones fiscales del contribuyente cuando es sometido por el Estado en su papel de recaudador.

En ese sentido, cuando leyes federales que aplican supletoriamente, de la

misma jerarquía que el CFF, regulan aspectos que influyen en el ámbito fiscal, aspectos que son contrarios a las leyes tributarias, emanados de cuerpos normativos de la misma jerarquía, representa problemas y ventajas para la autoridad fiscal y para los contribuyentes; principalmente para estos últimos, representa la posibilidad de eludir el pago de contribuciones, por los conflictos normativos que se presentan, al no estar las diversas leyes federales articuladas (incluyendo las fiscales) de manera sistemática y armónica, que permitan una debida aplicación sin que se den dichos conflictos.

Lo anterior, en muchos casos, representa para el contribuyente la posibilidad de no pagar contribuciones, o pagar menos o retardar su pago, no por falta de leyes al respecto, sino por la mala sistematización de las leyes federales con las leyes fiscales, que ante un entorno donde debe imperar la legalidad, el respeto a los derechos fundamentales, derechos humanos y sus garantías, la pericia del contribuyente, más la falta de certeza jurídica por el entramado jurídico fiscal mal sistematizado, genera conflictos normativos, que dan paso a la elusión fiscal que, a pesar de las constantes reformas legales en materia fiscal, representa hoy en día, un problema serio y de actualidad que merece ser estudiado, de allí su relevancia.

La elusión fiscal derivada de conflictos normativos, no es un problema propio de México, pero a pesar de que también sucede en otros países, como se da cuenta en este trabajo de investigación, en nuestro país estamos atrasados legislativamente para poder erradicar dicha problemática, y una forma de iniciar el camino a su solución es conocerlo, pues sobre el particular no existen estudios o investigación que evidencien el problema.

Es por lo anterior, que la presente investigación resulta de gran utilidad, pues da cuenta, de manera descriptiva, analítica y documental de algunos casos de elusión fiscal derivada de conflictos normativos, desde casos de legalidad, asi como casos de inconstitucionalidad, todos ellos partiendo de la deficiente

legislación existente en muchos casos, mismos que son explicados a detalle, haciendo énfasis en el caso de las sociedades de solidaridad social, que al día de hoy representa un instrumento de elusión fiscal muy significativo.

Resulta necesario también, conocer y dar cuenta en la presente investigación, para entender mejor el problema y llegar a soluciones y propuestas, figuras jurídicas además de la elusión, como son la defraudación, abuso de derecho, fraude a la ley, ficciones jurídicas, simulación y antinomias entre otras, estudiando también el papel que la interpretación juridica tiene como una posible solución al problema, asi como la colisión de derecho, el juicio de ponderación y el principio pro persona.

Tomando en consideración los temas y elementos antes mencionados se hace un análisis de diversos conflictos normativos planteados, desde una perspectiva teórica, juridica y practica, para llegar a reflexiones útiles, que nos permitan determinar su posible solución o la gravedad de los problemas que en particular se explican a detalle.

En la parte final de la presente investigación, consideramos relevante manifestar el papel que ha tenido y tiene el legislador en el problema de investigación, en cuanto a sus omisiones, que nos lleva a entender como ante el escenario antes planteado, se expresa textual o tácitamente la objeción de conciencia del contribuyente para hacer frente a sus obligaciones fiscales o buscar formas de eludirlas, pagar menos o retardar su pago, situación que merece una personal critica que queda plasmada al final del presente trabajo.

De lo antes mencionado, resulta la pertinencia de este trabajo de investigación, como lo ha señalado Mario Bunge: “la ciencia es valiosa como herramienta para domar la naturaleza y remodelar la sociedad[1], así como Eli de Gortari: “Los problemas por resolver implican… encontrar la manera de intervenir

[1] Bunge, Mario; *La ciencia, su método y su filosofía*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Siglo XX, 1975, p. 35.

en el comportamiento de un proceso para cambiarlo"[2]; para el autor de este trabajo de investigación, desde mi experiencia y perspectiva, constituye un compromiso personal, generar ideas que constituyan una opción positiva.

Ahora bien, la presente investigación es pertinente debido a que el tema merece ser analizado de manera profunda en razón de que en la actualidad no se ha estudiado desde la perspectiva que se proyecta, en el que no solo se hace un estudio dogmático, sino también teórico y pragmático de la problemática planteada, esto es, no solo se estudian las normas de las que derivan los conflictos normativos que se exponen y la elusión fiscal, sino también su posible solucion.

Así también, se considera lo que establece Jorge Witker, al señalar que en las investigaciones jurídicas se debe buscar una visión multidisciplinaria que explique los fenómenos sujetos a investigación,[3] como se realiza en el presente trabajo.

[2] De Gortari, Eli, *Metodología General y Métodos Especiales*, España, Océano, 1983, p. 39.
[3] Witker, Jorge, "Hacia una concepción integrativa (Holística) del derecho", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 122, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2008. Puede

consultarse en: *https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3996/5087*. Fecha de consulta 15 de diciembre de 2019.

CAPITULO PRIMERO

LA TRIBUTACIÓN
Y UNA REALIDAD QUE CONFRONTA

"El impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario.
El momento del pago, la forma del mismo, la cantidad a pagar,
todos deben resultar meridianamente claros para
el contribuyente y para cualquier otra persona"

Adam Smith[4].

En el presente capitulo, se plantea la razón de ser de contribuir al gasto publico como sociedad; para tener una idea mas clara del sustento jurídico sobre el tema, se da cuenta de una manera general de los aspectos fundamentales de las contribuciones y los principios constitucionales tributarios, sin dejar de mencionar los derechos humanos. Asi mismo, de manera detallada, casuística y jurídicamente transversal, se explica como se manifiesta la elusión fiscal derivada de conflictos normativos, concluyendo dicho apartado con una reflexión respecto a lo planteado. También se realiza una serie de planteamientos del tema respecto a los derechos humanos de los contribuyentes, tema polémico, interesante y que nos da otra perspectiva de la realidad jurídica del tema central.

I. El deber ser en materia tributaria

El tema de contribuir al gobierno con una parte de los ingresos de cada uno de los gobernados, es un tema que se remonta desde hace mucho tiempo atrás y en diferentes civilizaciones.

[4] Smith, Adam, *La riqueza de las naciones*, trad. Española, Madrid, Aguilar, 1956, pag. 648.

Los tributos, como fenomeno social existen en la historia de los pueblos antes de la conformación de los Estados modernos y de su regulación en leyes o bajo principios constitucionales. Es una realidad histórica no creada por el derecho, sino normada y perfeccionada por éste.[5]

Por mencionar alguna de la civilizaciones más antiguas, en Egipto se conoce la existencia de "nilometros", que eran pozos donde se podía medir el nivel del agua al que había llegado el Nilo y dicho nivel servía como indicio a las autoridades para determinar el volumen de las cosechas y, por ende, la posible riqueza de aquellos que debían de tributar al faraón. A mayor nivel que alcanzara el río, mayor sería la cosecha y por tanto más tendría que contribuirse. A la distancia, este método egipcio nos resulta bastante equitativo en comparación con otros que también fueron empleados en otras culturas.[6]

La historia también nos muestra que, aunque el fenomeno de la tributación es tan antiguo como el de conformación de culturas, la tributación tal y como la conocemos ahora y su desarrollo mediante un método científico, se elabora a partir del siglo XX. Como muestra, en Estados Unidos, durante el siglo XIX el gobierno federal se mantuvo de diversas tarifas; no es, sino a partir de la decimo sexta enmienda en su Constitución, de 1913, que el congreso federal adquiere la potestad de gravar los ingresos de cualquier fuente, para que se pueda soportar un ISR que comenzó a funcionar hasta 1916.[7]

En México el tema de los tributos data desde el México Prehispánico, pasando por la Colonia, donde en 1824, cuando era presidente el General Guadalupe Victoria, se creó la Contaduría Mayor de Hacienda, integrada por

[5] Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *Derecho tributario, tomo I: teoría general y procedimientos*, México, Thomson Reuters, 2017, p. 16.
[6] *Ibidem.* p. 13.
[7] Graetz, Michael J. y otro, *Federal income taxation: Principles and polices,* New York, Fundation Press, 2005, p. 7.

Hacienda y por Crédito Público[8]; y asi, hasta el México independiente que hoy conocemos.

De hecho, podemos afirmar que los tributos, como parte del derecho, tienen un nacimiento formal en el momento en que se aprueba la DDHC, de 1789, que en su artículo 13 señala: *"*Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades*"[9].*

El tema de las contribuciones o como coloquialmente se le conoce: "los impuestos", es un asunto que desde la perspectiva de la obligación, históricamente, por lo menos en México, podemos mencionar sin temor a equivocarnos, que a pocas personas o a nadie les gusta, pues requiere un egreso económico, del cual, para la mayoría de la población en México, no es fácil desprenderse o simplemente no quieren hacerlo.

Partiendo de lo establecido en la CPEUM,[10] que señala la obligación de todos los mexicanos (y de los que no lo son[11]), es contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Esta obligación de contribuir al gasto publico, es de suma importancia, pues el dinero recaudado por el gobierno (en cualquiera de sus tres niveles (federal, estatal o municipal), sirve para sostener al aparato burocrático del país, también

[8] Yacolca Estares, Daniel, "Historia de las contribuciones en México", octubre 2010. Se puede consultar en: *http://blog.pucp.edu.pe/blog/dyacolca/2010/10/01/historia-de-las-contribuciones-en-mexico/*. Fecha de consulta 02 de mayo del 2020.

[9] Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Se puede consultar en: *https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf*. Fecha de consulta 02 de mayo del 2020.

[10] "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: […] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. […]"

[11] Artículo 4. Los Extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población. Convención Sobre la Condición de los Extranjeros. Convención de la Habana, Cuba, 20 de febrero de 1928. Convención sobre la condición de los Extranjeros. Puede consultarse en:

es utilizado para generar mejores condiciones de vida en la población, derivado de obras de infraestructura y servicios públicos, principalmente.

En un estado ideal de las cosas, si "todos" los mexicanos[12], en términos de las leyes fiscales aplicables, contribuyéramos con una parte de nuestros ingresos al gasto público, tomando en cuenta que somos un país con ciento veinte millones de mexicanos aproximadamente[13] (más los extranjeros), y el dinero recaudado fuera destinado íntegramente a los fines establecidos,[14] el Estado tendría el dinero necesario para cumplir con sus fines y la sociedad contaría con un mejor entorno y condiciones de vida.

> En Utopía, como todo es de todos, nunca faltará nada a nadie mientras todos estén preocupados de que los graneros del Estado estén llenos. Todo se distribuye con equidad, no hay pobres ni méndigos y aunque nadie posee nada todos sin embargo son ricos.[15]

En México, tenemos un marco jurídico-tributario muy completo, prácticamente nada se le escapa al legislador: procedimientos, instituciones y burócratas encargados de dirigir dichas instituciones y hacer cumplir las leyes fiscales, para que la determinación, cobro y pago de contribuciones, se lleve a cabo de manera funcional, gobierno y ciudadanía persiguiendo el mismo fin: el bien común; pues a primera vista, se encuentran establecidas material y jurídicamente las condiciones para que ello suceda, sin mayores contratiempos.

Es importante tener presente, cuando el contribuyente no paga de manera voluntaria sus contribuciones, esta labor de determinación y cobro de las mismas,

---

http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D34.pdf. Fecha de consulta 17 de enero de 2020.

[12] Me refiero a los mexicanos que están en una edad económicamente productiva.

[13] En la Encuesta realizada por el INEGI, se contaron 126 millones 014 mil 024 habitantes en México. "Cuéntame de México. Población". Se puede consultar en: *http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/habitantes.aspx?tema=P*. Fecha de consulta 17 de septiembre de 2021.

[14] Los fines que se señalan en las leyes anuales de egresos de la Federación, Estados y Municipios.

[15] Tomas Moro, *Utopía,* p. 74. Se puede consultar en: *https://www.biblioteca.org.ar/libros/300883.pdf*. Fecha de consulta 17 de enero de 2020.

debe hacerla el Estado conforme al marco jurídico vigente, respetando en todo momento las garantías[16] y los derechos humanos[17] de los gobernados consagrados en la CPEUM, pues de otra manera no se podrá concebir la idea de vivir como sociedad en un estado de derecho[18].

II. Principios constitucionales tributarios, una visión del contexto

1. Generalidades de las contribuciones

A. Elementos de las contribuciones

Las contribuciones son una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. Los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.[19]

[16] La parte dogmática de la constitución recopila las garantías individuales, entendidas como las seguridades, respaldos o afianzamientos que el Estado mexicano otorga a los derechos humanos, de tal suerte que todos los gobernados se encuentran vinculados a asegurar el cabal respeto a estas prerrogativas esenciales; esto es, a través de una serie de fórmulas constitucionales se precisan los derechos humanos, se limitan y se fijan sus alcances, estableciendo los derechos y obligaciones respectivos, como una forma de asegurar su cumplimiento, de manera que, como Derecho Positivo, puede ser exigido y su violación reparada a través de los mecanismos procesales, con independencia de otras consecuencias jurídicas que dicha transgresión acarrearía. Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los derechos humanos y sus garantías*, tomo I, México, Porrúa, 2017, p. 13.

[17] Los derechos humanos son atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado. La dignidad de la persona humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos u otros derechos necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad; reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida integralmente si excepción alguna. Los derecho humanos son universales en tanto son inherentes a todas las personas y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad. La protección a los derechos humanos es una restricción al ejercicio estatal. El termino "derechos fundamentales" se refiere a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los tratados internacionales. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *et al*, *Derechos humanos en la constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana*, México, SCJN-UNAM, 2013, p. 5.

[18] El estado de derecho, es la idea de control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, aparecen, pues, como centrales en el concepto del Estado de Derecho en relación con el respecto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales. Eliaz Díaz, citado por Carbonell, Miguel, *El ABC de los derechos humanos y el control de convencionalidad*, 2ª edición, México, Porrúa, 2014, pp. 65 y 66.

[19] Rosas Aniceto, Roberto Santillán, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*, Escuela Nacional de Economía, México, 1962, p. 43.

El CFF[20] señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El primer elemento esencial de las contribuciones, son su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos. La obligatoriedad del pago se origina siempre en una Ley; es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares. Las contribuciones no se dejan al arbitrario de los particulares, por lo que la autoridad tiene la facultad y la obligación para vigilar que se cubran libremente, o en su caso, coaccionar al particular para lograr dicho objetivo.

En nuestro país la obligación de pagar contribuciones tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, que dispone lo siguiente:

> Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.[21]

Las contribuciones tienen como objeto[22] gravar los ingresos o ganancia neta que obtengan las personas físicas o morales en la realización de determinadas actividades.

Los elementos de las contribuciones son: sujeto (activo y pasivo), objeto, base, tasa o tarifa, elementos que a continuación se explican breve y puntualmente:

a. Sujeto

Existen dos actores importantes que giran en torno a la relación jurídico tributaria, por un lado, uno denominado sujeto activo y por otro un sujeto un pasivo. En la mayoría de los casos (excepto en el casos de devoluciones de impuestos), el sujeto activo es el Estado (federal, estatal y/o municipal) y el sujeto

[20] Artículo 2º.
[21] Artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.
[22] *V. gr*.. Impuesto sobre la renta.

pasivo son las personas físicas y morales obligadas por ley a contribuir al gasto publico.

El sujeto activo de la obligación tributaria es quien tiene facultad para exigir el cumplimiento de la obligación (Federación, Estados y Municipios). Hay algunas excepciones a esta regla, pues existen sujetos activos diferentes a los antes mencionados, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado.[23]

En otras palabras, el sujeto activo de la relación tributaria es quien, en su caso, determina y cobra las contribuciones que le pertenecen o le deben al Estado y el sujeto pasivo quien las paga.

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea como responsable último del impuesto o como contribuyente. Esta figura es el deudor frente Hacienda, ya que ha generado el hecho económico por el que surge la obligación del pago del impuesto.[24]

Se trata de las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de los tributos siempre que se realice el hecho generador de esta obligación tributaria sustancial (pagar el impuesto) y deben cumplir las obligaciones formales o accesorias, entre otras: declarar, informar sus operaciones, conservar información y facturar.

b. Objeto

El objeto de una contribución es la manifestación de capacidad económica en la que pretende incidir un tributo[25]. El objeto de un tributo puede ser renta, el consumo o el patrimonio de una persona.

[23] Saldaña Magallanes, Alejandro, *Curso elemental sobre derecho tributario*, ISEF, México, 2014, p. 37.
[24] Delsol Reviso, a TeamSystem company. Se puede consulta en: *https://www.reviso.com/es/quien-es-el-sujeto-pasivo*. Fecha de consulta 01 de mayo de 2019.
[25] Domínguez Crespo, *op. cit.* p. 159.

El objeto se deriva de los hechos o actividades gravadas sin que sea indispensable que la ley lo defina expresamente.[26]

Por ejemplo, el objeto del impuesto sobre la renta es: gravar los ingresos o ganancia neta que obtengan las personas físicas o morales en la realización de determinadas actividades.

c. Base

Todo tributo debe tener definida su base gravable, que no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley, y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley, da como resultado el monto del tributo a pagar.

Para Hugo Carrasco Iriarte, la base es "La cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas de impuesto; es decir, ingreso bruto, menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley."[27]

d. Tasa o tarifa

De acuerdo con la doctrina jurídica en materia fiscal, y del estudio de diversos tributos o contribuciones que percibe el Estado, puede decirse que la tarifa de una contribución es la cantidad de dinero, determinada o determinable, que tributa la base establecida por la ley. En la doctrina extranjera y nacional se usan otras locuciones para referirse a esta institución, como tasa (en la acepción gramatical de medida y no en su acepción fiscal como uno de los tributos, importe tributario, etc.)[28]

---

[26] *Ídem.*
[27] Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, Tercera Edición, Oxford University Press México, 2008, México, p. 546.
[28] Ríos Granados, Gabriela, *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa, 2007, México, p. 608.

La tasa o tarifa en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades, siendo las más representativas las siguientes:

Tasa o tarifa fija. Cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria, esto es, cuando la base del tributo no es un valor pecuniario, sino una unidad de medida (longitud, peso, capacidad, etc.).[29]

Tasa o tarifa proporcional. Cuando se señala un tanto por ciento o porcentaje fijo y constante, cualquiera que sea el valor de la base. Es el caso del IVA o del ISR.[30]

Tasa o tarifa progresiva. Exige de entrada la existencia de una multiplicidad de tasas, es decir una tasa no pueden en solitario ser progresiva. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan “tasas escalonadas”, debido precisamente a su progresividad.[31]

B. Obligación tributaria

El concepto de obligación en general, lo encontramos implícito en el CCF,[32] como el vínculo que constriñe a un deudor con un acreedor a dar, hacer, o no hacer algo.

En materia de contribuciones, la obligación tributaria se define como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.[33] Por su parte de la Garza sostiene que de la

[29] *Ibidem.* p. 609.
[30] *Ídem.*
[31] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 20 edición, México, Themis, 2007, pp. 124 y 125.
[32] Artículos 1792, 1793 y 1824.
[33] *Ídem.*

realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.[34]

En materia de contribuciones, la obligación tributaria, tiene además la característica que implica un "tolerar algo"[35] por parte de los particulares respecto a las autoridades fiscales, refiriéndose específicamente a la facultad que tienen estas últimas de revisar la contabilidad de los contribuyentes dentro de su domicilio fiscal.

C. Determinación de la obligación fiscal

Esta generalidad consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como la hipótesis de incidencia que configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno.

Guiuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como "El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance

[34] Giulliani Funrouge, Carlos M; *Derecho financiero*, Volumen I, 3º Edición, Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 349.

cuantitativo de la obligación". De la anterior definición podemos observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.[36]

D. Clases de determinación

El cobro de las contribuciones por parte del Estado, se da de manera voluntaria por parte del contribuyente o de manera forzosa; de ahí que se hable de tipos o clases de determinación de tributos.

Existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria, a saber:[37]

- Determinación por el sujeto pasivo (autodeterminación o autoliquidación).

  La tendencia moderna del derecho tributario preconiza el cumplimiento espontáneo, por el sujeto pasivo, de las obligaciones y deberes que impone la norma tributaria, lo que no descarta una actividad aplicativa del Fisco para asegurar el cumplimiento real y efectivo de los deberes legales de aquél, o bien, para ajustarlos a una forma y tiempo de pago determinados. En tal sentido Sainz de Bujanda señala: [...] en todo caso, la actividad administrativa dirigida a la actuación, en concreto, de las normas legales tributarias ha de situarse, dentro de la ordenación jurídica del tributo, en un plano secundario o instrumental:
  En primer lugar, porque dicha actividad puede ser innecesaria, y, en todo caso, ha de quedar reducida a aspectos accesorios y formales del cumplimiento de las obligaciones; y,

---

[35] Rodriguez Mejia, Gregorio, "Obligaciones fiscales", *Boletin Mexicano de Derecho Comparado. Revista del IIJ UNAM,* numero 90. Se puede consultar en: *https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3515/4182*. Fecha de consulta 04 de mayo de 2020.
[36] Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Volumen I, 3a. Edición, Argentina, De Palma, 1984, p. 451.
[37] Sainz De Bujanda, Fernando, *Nacimiento de la obligación tributaria*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos IV, Madrid, 1966, p. 142.

En segundo termino porque, a través de la misma, no puede modificarse el nacimiento, el contenido ni la extinción de las obligaciones tributarias, aspectos sustantivos que han de venir predeterminados por la ley, en aquellos ordenamientos positivos en que rija el principio constitucional de legalidad tributaria".

- Determinación de oficio (ex offlcio).

  La que realiza la autoridad administrativa sin intervención del sujeto pasivo. En ese caso, sea está una determinación de oficio.
  Aquí la Autoridad Tributaria despliega una actividad orientada al conocimiento y cualificación del presupuesto, para concretar y hacer exigible la obligación ya nacida.

- Determinación mixta.

  Se realiza a merced de la gestión concurrente (cooperación y colaboración) del Fisco y del sujeto pasivo. En ella el último aporta los datos solicitados por el primero, el cual fijará el importe del tributo. Esta forma de determinación no opera ni en nuestro ordenamiento jurídico, ni en la mayoría de los sistemas latinoamericanos.

Algunos tratadistas, como Blumenstein en Suiza, Giannini en Italia, Giuliani Fonrouge en Argentina, distinguen dos variantes del procedimiento de determinación por la autoridad tributaria, según en el procedimiento tenga participación o cooperación el deudor tributario, en cuyo caso la llaman "determinación mixta".[38]

[38] *Op. cit.* Giuliani Fonrouge, p. 236.

Esta claro que la determinación de la contribución a pagar de cualquier forma debe existir; sin embargo, considero que cada contribuyente, según su situación económica escoge la más pertinente: esperar a que la autoridad fiscal lo haga, por no tener la liquidez para pagar en tiempo o el contribuyente hacerlo por si mismo.

2. Principios

En México, la materia tributaria se rige principal e inicialmente por principios, mismos que los encontramos o emanan del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM; estos principios son sobre los que descansan y se desprenden diversas leyes federales que regulan el fenómeno tributario.

Para un mejor entendimiento del tema, empezaremos por identificar de manera correcta el concepto de "Principio"; en ese sentido, según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra Principio,[39] deriva del latín *principium,* que significa primera instancia del ser de algo. Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa, entre otras acepciones.

Ronald Dworking,[40] llamó "principio" a un estándar que ha de ser observado, no por que favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino por que es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión.

Sobre los principios, Riccardo Guastini,[41] señala que muchos principios (pero ciertamente no todos) son normas teleológicas o pueden ser reformulados en forma teleológica. En otras palabras, se distingue de otras reglas de conducta por el hecho de que no prescriben un comportamiento preciso, sino que encomiendan la obtención de un fin, para lo cual los destinatarios pueden escoger

[39] Diccionario de la Lengua Española, Real Academia de la Lengua Española, vigésimo segunda edición, Madrid, 2001, p. 1846.
[40] Dworkin, Ronal, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2002, pp. 72 y 73.
[41] Guastini, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoria del derecho,* Barcelona, Gedisa, 1999, p. 149.

entre una pluralidad de comportamientos alternativos (tanto como medios aptos para conseguir el fin prescrito).

Para Robert Alexy,[42] es importante distinguir las reglas de los principios y señala que el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades reales existentes. Por tanto, los principios, son mandatos de optimización, que se caracterizan por que pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.

Por lo anterior, podemos decir que un principio siempre esta inmerso en un valor superior (la vida, la libertad, etc.), a diferencia de una regla que solo da seguimiento de una forma debida y necesaria al valor establecido en un principio.

Al respecto, Gustavo Zagrebelsky[43] dice que solo los principios desempeñan un papel propiamente constitucional, es decir, "constitutivo" del orden jurídico. Las reglas, aunque están escritas en la Constitución, no son mas que leyes reforzadas por su forma especial. Por eso las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, lo que debemos, no debemos o debemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente no nos dicen nada al respecto, pero nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas, pero que a priori aparecen indeterminadas.

Para finalizar el tema de los "principios" que brevemente hemos expuesto, resulta interesante diferenciarlos de las "garantías" que también es un concepto expresado en la constitución. En ese sentido, Luigi Ferrajoli[44] define a las

[42] Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 67 y 68.
[43] Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil*, Madrid, Trotta, 2009, p. 110.
[44] Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, Madrid, Trotta, 2004, p.105.

garantías como “las técnicas idóneas para asegurar (el máximo grado de) efectividad a las normas que los reconocen*”*. Son la suma de conductas que el Estado debe “hacer” y “no hacer” para proteger y respetar los derechos de las personas, lo que implica el otro extremo de los derechos, pero no por que no formen parte de los mismos, sino por ser correlativos a los derechos.

A. Proporcionalidad

La SCJN, ha reconocido los principios tributarios en la CPEUM, en el artículo 31, fracción IV, principios que son los siguientes: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto publico.

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra “proporcionalidad”,[45] deriva del latín *proportionalitas,* perteneciente o relativo a la proporción. Que la incluye en sí. Y la palabra “proporción”*,*[46] deriva de latín *proportio,* que significa disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí; y también hace referencia al concepto “igualdad de dos razones”*.*

Para Eli de Gortari,[47] la palabra “proporción” significa conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre partes relacionadas entre si.

Guillermo Cabanellas,[48] señala que la “proporcionalidad” deriva de la palabra proporción que significa, entre otras cosas, correlación entre cantidades.

El concepto de “proporcionalidad” es una “noción general” que a grandes rasgos, puede aplicarse y entenderse sin problema en cualquier área del

[45] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.*, p. 1846.
[46] *Idem.*
[47] De Gortari, Eli, *Diccionario de la lógica*, México, Plaza y Valdés, 1988, p. 412.
[48] Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. IV, 28ª ed, Ed. Heliasta, Argentina, 2003, p. 479.

conocimiento humano y no exclusivamente en la jurídica. Primeramente se empleo en las matemáticas asi como en la filosofía clásica griega y, en el campo especifico del derecho puede decirse que no se ha infiltrado “recientemente”, ya que ha sido empleado con anterioridad también por el derecho privado y las primeras limitaciones jurídicas al poder estatal.[49]

La proporcionalidad es una cualidad percibida por el ser humano en la naturaleza y comprobada formalmente a través de procedimientos matemáticos y serias investigaciones. Consiste en una *relación adecuada* entre cosas diversas, y evoca las ideas de “orden” y “armonía” entre ellas.[50]

La proporcionalidad es aplicada casi universalmente en el mundo jurídico universal, sin importar la tradición a que pertenezca o si se trata de tribunales domésticos o internacionales.[51] Lo anterior nos parece sintomático de un intento del genero humano por definir cada vez con mayor precisión objetiva a la justicia y buscar su efectiva realización.

De hecho, uno de los principales valores del derecho -la justicia- se funda precisamente en ella; en una determinada “proporción” entre las cosas cuya trasgresión torna injusta su relación, es decir, la vuelve “desproporcionada”.[52]

Este principio de “proporción” que es aplicable como ideal a diferentes áreas del conocimiento y a la vida misma en general, también resulta trascendente en el ámbito jurídico, y en el tema que nos ocupa, la materia fiscal, es un pilar sobre el que la ley, la autoridad y los particulares buscan determinarlo a fin de proteger sus propios intereses.

---

[49] Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales,* 2ª ed., Madrid, CEPC, 2005, pp. 39 y 40.
[50] Doczi, György, *El poder de los limites. Proporciones armónicas de la naturaleza , el arte y la arquitectura*, trad. De Alejandra Vucetich, Buenos Aires, Troquel, 2004, pp. 1 y 8; citado por Sánchez gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, p. 9.
[51] Cianciardo, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad,* Buenos Aires, Austral, 2004, p. 24.
[52] Recaséns Siches, Kuis, *Tratado general de filosofía del derecho,* 14ª ed, México, Porrúa, 1999, p. 481.

La proporcionalidad en materia fiscal significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal. “Pague más el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores, y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco.[53]

Este principio radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducido recursos.[54]

Entendemos que un tributo es proporcional cuando entre la totalidad de contribuyentes se decide que todos hagan un esfuerzo proporcional (valga la redundancia) para contribuir. Asi pues, un impuesto proporcional será diferente a uno progresivo[55] o a uno regresivo.[56] Sin embargo, La SCJN no ha hecho una interpretación aislada de ese principio sino que, ligado a la equidad, ha entendido

[53] Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 5ª ed., Porrúa, México, 2006, pp. 148 y 149.
[54] Jurisprudencia: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”, Registro digital: 184291, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, página 144.
[55] Un impuesto progresivo es un sistema de impuestos en dónde se establece que a mayor nivel de renta, mayor será el porcentaje de impuestos a pagar sobre la base imponible. Lopez Cabia, David, “Impuesto progresivo”, *Economipedia, haciendo facil la economia,* diciembre 2016. Puede consultarse en: *https://economipedia.com/definiciones/impuesto-progresivo.html.* Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.
[56] Un impuesto regresivo es aquel que recauda un menor porcentaje de los ingresos en la medida que la persona gana mas. Así mismo, representa una mayor carga para los individuos de bajo estatus socioeconómico. *Ídem.*

que los tributos proporcionales y equitativos son aquellos que respetan la capacidad económica.[57]

Derivado de lo señalado, es conveniente distinguir entre capacidad jurídico-tributaria, capacidad contributiva y capacidad económica; conceptos que inciden directamente en el principio de proporcionalidad.

a. La capacidad en los tributos

El principio de proporcionalidad tributaria, esta relacionado directamente con los ingresos del sujeto pasivo, misma que es de tres formas:

Capacidad jurídico-tributaria. Es la aptitud jurídica para ser la "parte pasiva" de la relación jurídica tributaria principal, con independencia de la cantidad de riqueza que se posea.[58]

Capacidad contributiva. Es la "aptitud económica de pago publico", con independencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica.[59]

Capacidad económica. Es la "cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones."[60]

De los anteriores conceptos, podemos deducir varios supuestos: todas las personas tienen capacidad jurídico-tributaria, pues con independencia de sus ingresos, tienen la obligación de contar con un RFC y al momento de tener ingresos, se vuelven sujetos pasivos y adquieren la capacidad contributiva; ahora bien, no todas las personas con capacidad jurídico tributaria y capacidad

[57] Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *Derecho tributario, tomo I: teoría general y procedimiento*, México, Thomson Reuters, 2017, p. 95.
[58] Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 332.
[59] *Idem.*

contributiva, tienen capacidad económica, pues no todos tiene derechos y obligaciones que exceden el monto de sus obligaciones.

b. Principios económicos tributarios

Son las razones económicas que subyacen, después de las razones jurídicas, como elementos que producen una mayor recaudación para las finanzas públicas, sin desdeñar los principios jurídicos, en aras de optimizar el crecimiento y desarrollo del país.[61] Los principios económicos de la tributación son:

Simetría fiscal. Es la idea, que debería haber un equilibrio entre los ingresos y los gastos en el sentido de que, cuando alguien tiene un ingreso por el que va a pagar un impuesto, la persona de quien proviene el recurso debería poder hacer una deducción. La simetría fiscal es un principio meramente contable; es decir, no tiene sustento legal, por lo que en la realidad no siempre se cumple. Según la simetría fiscal, siempre que hacemos una erogación deberíamos poder deducir el gasto, pero esto no siempre es el caso.[62]

Extrafiscalidad. Este tipo de tributos, tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes.[63] Como ejemplo de lo anterior, tenemos que la tributación fue creada con la única finalidad de recaudar dinero para los fines del Estado, a pesar de ello, el uso de mecanismos tributarios como instrumentos de política ambiental, es cada vez más aceptado y por ello la trascendencia de este tema.

---

[60] Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta,* tomo I, México, Themis, 1995, p. 405.
[61] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones,* México, Thomson Reuters, 2018, p. 47.
[62] Mendoza, Milos, *¿Qué es la simetria fiscal?. elContribuyente,* septiembre 2018. Puede consultarse en: *https://www.elcontribuyente.mx/2018/09/simetria-fiscal/*. Fecha de consulta 06 de junio de 2019.
[63] Citado por Garcia Bueno, Marco, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, colección de estudio juridicos, tomo XVII, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000, p. 273.

Mínimo vital. La SCJN ha señalado que se trata de un derecho por virtud del cual el legislador tributario debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le esta vedado introducirse por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.[64]

Como vemos, los principios económicos tributarios, guardan estrecha relación con los principios jurídico tributarios, pues todo esta en función de los ingresos del contribuyente y que parte de los mismos se destinan al Estado, vía tributo.

c. Aspectos jurisdiccionales del principio de proporcionalidad

Al respecto, la SCJN ha emitido diversas Jurisprudencias que explican las características y alcances de este principio; un ejemplo de ello, es la siguiente jurisprudencia:

> **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un

[64] Nava Ramirez, Veronica y Roa Jacobo, Juan Carlos, *Prodecon.* Puede consultarse en: *http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MinimoVitalRoaNava_V2.pdf*. Fecha de consulta 06 de junio de 2019.

gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.[65]

Como puede observarse, la proporcionalidad verdaderamente es un atributo de la ley y no de la persona, cuyos efectos indiscutiblemente trascienden a esta, pero como reflejo del equilibrio proporcional que contiene ya la ley.[66]

La aplicación del principio de proporcionalidad es frecuentemente desacreditada señalándola como mero procedimiento mecánico.[67]

3. Equidad

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra "equidad",[68] deriva del latín *aequitas,* relativo a la igualdad de animo; teniendo también otras acepciones: bondadosa templanza habitual; propensión a dejarse guiar, o a fallar por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las precisiones rigurosas de la justicia o del texto determinante de la ley; justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva; moderación en el precio de las cosas, o en las condiciones de los contratos; disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Para Eli de Gortari,[69] la palabra "equidad" significa rectificación de una ley cuando se muestra insuficiente por su carácter universal.

---

[65] Época: Novena Época, Registro: 184291, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Página: 144.
[66] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones*, *op. cit.*, p. 109.
[67] Klatt, Matias y otro, *La proporcionalidad como principio constitucional* universal, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017, p. 45.
[68] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.*, p. 943.
[69] De Gortari, Eli, *op. cit.*, p. 174.

Guillermo Cabanellas,[70] señala que la palabra “equidad” deriva del latín *equitas* que significa igualdad, la equidad implica la idea de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio, y se adapta a su naturaleza intima.

La equidad no es lo mismo que la igualdad. De hecho, la equidad exige desigualdad. La equidad es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esto último es lo que con claridad ha entendido la SCJN respecto al principio de equidad tributaria.[71]

El principio de equidad tributaria va mucho más lejos, pues debe reconocer que en materia tributaria el criterio por excelencia para tratar de manera distinta a dos personas en su capacidad económica. Bajo esa premisa, reconocer un tratamiento tributario distinto a dos personas que tienen una capacidad económica distinta es lograr equidad tributaria y por ende, conceder un tratamiento tributario igual a personas que tienen una misma capacidad económica también nos permite alcanzar la equidad tributaria.[72]

En un país como México, donde vemos que las leyes fiscales (como veremos mas adelante) tienen muchas lagunas y contradicciones, en muchos casos, la equidad tributaria, queda en algo aspiracional y en manos del subjetivismo del juzgador, o a la mayor pericia de alguna de las partes en pugna.

La diferencia entre personas debe tener relevancia tributaria y que mejor criterio que la capacidad económica. Asi pues, el reconocimiento de la capacidad económica de los contribuyentes es la manera en que se alcanza sustancialmente la equidad tributaria. La equidad es, desde nuestro punto de vista, la forma en la que nuestra Constitución contiene el principio de capacidad económica.[73]

---

[70] Cabanellas Guillermo, tomo III, *op. cit.,* p. 490.
[71] Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op. cit.,* p. 95.
[72] *Ibidem.,* p. 96.

La equidad tributaria envuelve un principio para redactar la ley que debe ser obedecida por las personas en el entendido de que el legislador ya realizó las apreciaciones y diferencias correspondientes para el pago de las contribuciones.[74]

Lo anterior es asi, pues no debe existir un trato preferente a unas personas en detrimento de otras.[75] Se refiere al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.[76]

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que estando colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riquezas, deben ser tratados en igualdad de condiciones. Tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.[77]

Al respecto, la SCJN ha emitido diversas Jurisprudencias que explican las características y alcances de este principio; un ejemplo de ello, es la siguiente:

> **IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

---

[73] *Ídem.*
[74] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones, op. cit.,* p. 113.
[75] *Ibidem.* p. 118.
[76] Jurisprudencia: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", Registro digital: 198403, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: P./J. 41/97, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, página 43.
[77] Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 149.

> El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.[78]

Para cumplir este principio debe atenderse a las diferencias reales de los contribuyentes, es decir, que aun cuando todos los mexicanos tienen la misma posición frente a la ley, esto es solo igualdad formal o política; no obstante, la equidad tributaria busca la igualdad sustancial o social, misma que, es el reconocimiento (y no creación) de diferencias reales advertidas dependiendo del fin buscado.[79]

Asi, la igualdad surge por el reconocimiento positivo de diferencias y produce desigualdad jurídica (o igualdad social/sustancial) basada en razones justificadas por la adversidad de derechos patrimoniales y posiciones de sujeción.[80]

Los términos proporcionalidad y equidad son diferentes, y que por lo tanto no se les debe tratar como sinónimos, ya que el objetivo y alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, pero difieren en la práctica en la determinación y cobro de las contribuciones. En efecto, el primero de ellos recomienda ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco. El segundo pugna por que todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.[81]

Es asi, que las disposiciones fiscales deben estar enfocadas a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con “el hecho generador del tributo”, y aplicarse sin distinción tanto en razón a cargas como a exenciones, para

---

[78] Registro: 192290, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 24/2000, Página: 35.
[79] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México,* México, Thomson Reuters, 2015, pp. 70 y 71.
[80] *Ibidem.* p. 71.
[81] Sanchez Gomez, Narciso, *op. cit.* p. 152.

que alcancen eficacia e igualdad, su generalidad, impersonalidad y obligatoriedad, ya que de esta forma su universalidad garantizara otro principio conocido como de equidad.[82]

Es la equidad un ideal desde la perspectiva de la construcción de la norma jurídica? O será una realidad solo para aquellos que tienen una visión limitada del espectro normativo que nos rige en materia fiscal?. Yo creo que es ambas cosas.

4. Legalidad

Este principio también es de suma importancia, en la medida en que en la ley encontremos la solución a todos los problemas.

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra "Legalidad",[83] deriva de la palabra *legal.*[84] Cualidad de legal. Ordenamiento jurídico vigente.

Para Eli de Gortari,[85] la palabra "legalidad" significa calidad de legal. Lo que tiene calidad de legal. Todo lo que se encuentra sometido a una ley.

Guillermo Cabanellas,[86] señala que la palabra "legalidad" significa calidad de legal o proveniente de una ley. Legitimidad. Licitud. Régimen fundamental del Estado; especialmente, el establecido por su constitución.

La legalidad tributaria la encontramos establecida en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, el cual establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, asi de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan "las leyes".

---

[82] *Ibidem*, Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 155.
[83] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.*, p. 1360.
[84] La palabra *legal,* deriva del latín *legalis,* que significa prescrito por ley y conforme a ella. Perteneciente o relativo a la ley o al derecho. *Ídem.*
[85] De Gortari, Eli, *op. cit.,* p. 282.
[86] Cabanellas Guillermo, tomo V, *op. cit.,* p. 112.

En la doctrina, este principio también es conocido como reserva de ley, mientras que en latín el mismo se establece como “Nullum tributum sine lege” (no puede haber tributo sin ley).[87]

El origen del principio se remonta al 31 de marzo de 1091 (sic), cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones (sic) y villanos, en el cual especificaba que se lo imponía con el consentimiento de quienes habían expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias.[88]

Héctor Villegas,[89] sostiene que el origen del principio de legalidad se remonta a la Carta Magna inglesa del año 1215, al haber sido la reivindicación del poder del parlamento en cuanto a consentir los tributos, uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los soberanos.

El principio de legalidad haya (sic) su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo sino se obtiene decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder publico en las riquezas particulares, y en los estados de derecho, estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, ósea, la ley.[90]

---

[87] Del Valle Torres, Luis Gerardo, *Sistema fiscal federal mexicano. Su revisión ante las teorías y los principios jurídicos y económicos*, colección de estudios jurídicos, t. XV, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1999, p. 141.
[88] De Buanda, Sainz, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Editorial de Palma, 1996, p. 272.
[89] Villegas, Héctor B., *curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Editorial de Palma, 1995, p. 190.
[90] *Ibidem*., p. 191.

Dino Jarach, sostiene que el principio de legalidad implica que todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria estén establecidos en la ley;[91]actualmente esa premisa no rige de manera absoluta en todo el orbe.

Actualmente reconocidos doctrinarios señalan que, el principio de reserva de ley puede estar establecido en las diversas legislaciones de manera absoluta, mientras que en otras de manera relativa. La reserva absoluta de ley implica que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley y la denominada reserva relativa o atenuada de ley exige que únicamente los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida se encuentre en ley, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.[92]

El principio de legalidad tributaria significa que las contribuciones deben estar contenidas en una ley. Es el principio formal por excelencia del Derecho Tributario, solamente el poder legislativo puede crear leyes, por tanto, solamente el poder legislativo puede crear tributos. Es decir, un impuesto estaría violando este principio si es creado por el Presidente o por cualquier otra autoridad que no sea el Congreso.[93]

El principio de legalidad tributaria refunde dos supuestos de los tributos elaborados a lo largo de la historia: la representación del pueblo en la conformación de tributos y el poder financiero del Estado.[94]

Cuando hacemos referencia al concepto “estado de derecho”, es por que invariablemente existen leyes que regulan el actuar de los particulares y de las autoridades.

[91] Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario,* Argentina, Abeledo-Perrot, 1996, p. 300.
[92] Pérez de Ayala, José Luis, y otro, *Derecho tributario I,* Salamanca, Editorial Plaza Universitaria, 1994, p. 146.
[93] Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op. cit.,* p. 97.
[94] *Ídem.*

La legalidad como garantía se refiere al sometimiento de todas las autoridades (legislativas, judiciales y administrativas) a la ley, pues solo a través de esta pueden emitir actos de molestia, lo cual, queda claro en la CPEUM, artículo 16, primer párrafo.[95]

El principio de legalidad tributaria, es algo distinto, es el deber de elaborar leyes que den plena certeza a los contribuyentes. Se identifica comúnmente con el *nullum tributum sine lege,* que significa que los tributos o contribuciones deben establecerse por medio de leyes.[96]

El principio de legalidad envuelve tanto el punto de vista material como el punto de vista sustancial de las contribuciones (quién y cómo lo dice a la par de qué se dice). De tal manera que solo quien este legitimado para ello puede elaborar o modificar una ley, siempre y cuando lo realice de acuerdo con el procedimiento legislativo y se respeten los derechos y bienes fundamentales, buscando una afectación prudente de los derechos patrimoniales al considerar algunos bienes patrimoniales como objeto de la tributación, lo cual ha sido reconocido en nuestro país, en diversa tesis como la siguiente:

> **IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.** Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son inconstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.[97]

[95] Artículo 16. "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones , sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. […]".
[96] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones, op. cit.,* p. 159.

Mientras el principio de proporcionalidad se materializa a través de disposiciones deónticas (deberes), y el principio de equidad lo hace mediante disposiciones ónticas o constitutivas, el principio de legalidad, por su parte, se materializa a través de una debida racionalidad lingüística y contextual para evitar lagunas/ambigüedades-vaguedades (legalidad formal) y antinomias (legalidad sustancial).[98]

En atención a lo señalado con anterioridad, el principio de legalidad es en ocaciones cuestionable, pues existen ocaciones donde en la ley no encontramos todos los fenómenos que suceden en la medida en que la realidad va "un paso adelante" que las leyes que la regulan, o como sucede en materia fiscal, existen inconsistencias importantes como falta de debida sistematización y armonía con otras leyes federales que resultan aplicables.

A. Reserva de ley

En materia tributaria, es una práctica consuetudinaria por parte de la SHCP, la emisión de disposiciones habilitantes (resoluciones misceláneas, entre otras) que constantemente conculcan el principio de seguridad jurídica[99] y el principio de legalidad[100], formando parte de este ultimo, la "reserva de ley".

El principio de legalidad en el ámbito tributario, cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con mas propiedad el nombre de "principio de reserva de ley", porque en realidad su función principal consiste en poner un limite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un

---

[97] Registro digital: 319896, Instancia: Segunda Sala, Quinta Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo CIII, página 1671, Tipo: Aislada.
[98] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones, op. cit.*, p. 180.
[99] En materia tributaria, este principio exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, pues obliga a la autoridad fiscal a la estricta aplicación del derecho, eliminando arbitrariedades.
[100] Hacia una aproximación de legalidad, este principio se manifiesta en que los elementos estructurales de la obligación tributaria deben estar determinados en ley, postulando la ausencia de discrecionalidad. Este principio, llevado al plano tributario, es expresado con el celebre aforismo latino *"nullum tributum sine lege* (No puede existir ningún tributo valido sin una ley que le de origen).

determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en este caso, ese ámbito de la realidad, es el área tributaria.

Miguel Carbonell, señala que "la reserva de ley*"* puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea *una ley* y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico."[101]

Según la doctrina, existen dos modalidades del principio de reserva de ley:[102]

- La modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley, no para regular en su totalidad los elementos fundamentales de la contribución, sino tan solo para crearlo;

- El principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, se distinguen dos modalidades: absoluta y relativa.

Antonio Jiménez Gonzales, señala que el principio de reserva de ley tributaria es "absoluto" cuando indiscriminadamente todo el sector tributario queda reservado para ser objeto de regulación en forma exclusiva por normas de rango de ley; mientras que por el contrario dicho principio rige en forma "relativa" cuando sólo determinados sectores o aspectos del campo tributario se reservan en exclusiva a la ley."[103]

---

[101] Carbonell, Miguel, *Sobre la reserva de ley y su problemática actual*, Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas, México, No. 42, Abril – Junio 2000, p. 33.
[102] Rios Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 513.
[103] Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho tributario, parte sustantiva*, 3ª ed., México, Ed. Ecasa, 1991, p. 126.

Contrario a lo señalado en el párrafo anterior, el principio de reserva de ley tributaria de manera "relativa", también se conoce como el hecho de "exigir la presencia de la ley tan solo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos",[104] entendiendo por ello, que no necesariamente la integración de estos últimos elementos, se reserven en exclusiva a normas con el rango de ley.

Servando J. Garza, sostiene que el principio de reserva de ley en materia tributaria encuentra su fundamento en los artículos 73, fracción VII, y 31, fracción IV, y significa que "el impuesto es materia reservada a la ley... Ello implica que "en la ley en que se establezca un impuesto, deben encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo..."[105].

La polémica (doctrinaria y legal) respecto de los alcances jurídicos del principio de reserva de ley tributaria, principalmente en su aspecto relativo no ha sido resuelta. Sin embargo, existen tesis emitidas tanto por órganos judiciales como jurisdiccionales, que establecen diversas características y alcances de la figura de referencia, siendo esta, solo una postura del problema.

La reserva de ley, puede hallarse consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido "positivo", cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo "negativo", en el caso de que se prive de ella, al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva y, por demás está decirlo, al judicial."[106]

---

[104] Rios Granados, Gabriela, *op. cit.,* p. 513.
[105] Garza, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano,* 2ª ed., México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, p. 18 y 19.
[106] Osvaldo Casás, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2002, p. 238.

En el sistema tributario mexicano, la reserva de ley se consagra en forma positiva en el artículo 31, fracción IV, en relación con el 73, fracción VII de nuestra Carta Magna. Los citados preceptos establecen en la parte que interesa, lo siguiente:

> ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:
> …
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.
> …
>
> ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad:
> …
> VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.
> …

Así mismo, el artículo 49 de la CPEUM establece el principio de división de poderes, y sus dos excepciones, en las cuales encontramos reproducidas las excepciones al "principio de legalidad" y al *de "*reserva de ley tributaria", pues respecto a esta ultima, el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras*,* así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

En tesis, la reserva de ley ha sido concebida de la siguiente manera:

> **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**.- Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la

> exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un limite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.[107]

De lo antes expuesto, podemos observar que conforme al principio de reserva de ley en materia tributaria, es en la ley o en otras normas secundarias que cuenten con ese carácter, donde debe de establecerse, además de la contribución, todos y cada uno de sus elementos, como son: los sujetos (activo y pasivo), el objeto, la base, la cuota o tarifa, el período o fecha de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien

[107] Registro digital: 197375, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Constitucional,

debe cubrirse, la determinación y exigibilidad del mismo en todos sus aspectos, y los medios de defensa legal a favor del gobernado; pues dicho principio, busca salvaguardar los principios de legalidad y seguridad jurídica de los particulares (contribuyentes), al poner límite a la potestad tributaria normativa del Estado, acotando un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en este caso, ese ámbito de la realidad, es el área tributaria.

5. Destino al gasto público

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, establece como una de las obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos", así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa *que* dispongan las leyes. En consecuencia, el destino de las contribuciones debe ser, en términos del mencionado precepto, el gasto público.

Para entender lo que el principio de *destino al gasto publico* implica, es necesario conocer lo que por gasto público debe entenderse.

Dino Jarach,[108] considera que "los gastos públicos constituyen erogaciones que efectuá el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios."

Tesis: P. CXLVIII/97, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, Noviembre de 1997, página 78, Tipo: Aislada.

[108] Jarach, Dino, *op. cit.* p. 169.

Por su parte, Héctor Villegas[109] sostiene que “son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.”

El gasto público, en este caso, se refiere al fin de la norma; existiendo también normas de acción, como lo hace notar Cruz Parcero[110], al señalar: “La otra distinción importante es entre las acciones y los fines que son prescritos por las reglas o los principios. Siguiendo a González Lagier, introduciré de manera breve algunas distinciones importantes respecto a la acción. Realizar una acción consistente (sic) muchas veces en realizar otras acciones que producen la primera. Podemos llamar a este tipo de acción una ¨acción compleja¨.

El gasto público, parafraseando a Sainz de Bujanda[111], existe también por la conexión de la actividad financiera, que es una actividad medial, instrumental, al cumplimiento de los fines generales del Estado y los demás entes públicos.

En términos del artículo 74, fracción IV de la CPEUM, constituye facultad exclusiva de la Cámara de Diputados “aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria;” en consecuencia, el gasto público del Gobierno Federal de cada año se encuentra contemplado en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

[109] Villegas, Héctor Belisario, *op. cit.,* p. 51.
[110] Cruz Parcero, Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos,* Madrid, Trotta, 2007, pp. 82 y 83.
[111] Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero,* volumen 3, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1979, p. 552.

Los recursos destinados a los “fines generales del Estado”, aunque siguen siendo un concepto abstracto, nos ayudan a entender mejor que es gasto publico.[112]

El concepto de gasto publico en México, no tiene precisión y queda limitado a la idea del buen derecho.[113]

Considero que representaría un trabajo de tesis disertar en relación a lo que por “gasto publico” debe entenderse, ya que incluso el concepto ha variado en las distintas épocas del desarrollo de la humanidad, en relación a la política y a la economía, pues lo que en algunas épocas ha llegado a considerarse gasto público, en otras ha desaparecido de las partidas del presupuesto de egresos.

III. Una realidad jurídico-tributaria que confronta

En México, para muchos, no es una virtud pagar impuestos, las personas (físicas o morales) o contribuyentes, lo perciben más como un castigo, el cual, por miedo o por que las circunstancias no les dan escapatoria, lo asumen como algo que lejos de dejar una sensación de satisfacción, los hacen sentir que pierden algo valioso: el fruto de su esfuerzo. Ese desprendimiento de dinero, se percibe como injusto, por lo poco que se recibe (por parte del Estado), quizás un poco de tranquilidad que se siente superada por el enojo y la frustración, por que no todos pagan y el Estado no hace lo que debiera con lo recaudado.

Esa idea del infortunio de pagar impuestos, ha sido tema de innumerables reflexiones que expertos en temas sociales y fiscales han descrito de muchas maneras ante la pregunta: ¿Por qué muchos mexicanos pagan menos o no pagan impuestos? No abordaremos esa premisa sociológica, económica y hasta psicológica en aras de contestar esa interrogante, pues la respuesta se encuentra en un sin fín de razones que cada persona tiene, lo cual nos llevaría a una lista

[112] Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op. cit.,* p. 94.

interminable de respuestas; mas bien, explicaremos una perspectiva jurídica que ante el escenario antes planteado, resulta atractiva y es utilizada por muchos contribuyentes: la posibilidad de no pagar contribuciones, pagar menos o retrasar su pago o cobro dentro del marco de la ley.

Lo anterior es viable, pues en México existen las condiciones jurídico fiscales para que suceda y sucede, derivado de estrategias que aunque cuestionadas, resultan legales y utilizadas por contribuyentes, a quienes les resultan atractivas para no destinar su dinero a un fin que se considera incierto, poco transparente y por lo mismo, genera malestar; casos hay muchos, solo comentaremos algunos que nos servirán para ver, cuestionar y analizar desde la perspectiva jurídico fiscal, otra realidad.

Como habíamos comentado, conforme al artículo 31, fracción IV de la CPEUM, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De dicho precepto constitucional se desprenden diversos principios en materia fiscal, entre los cuales, cabe destacar el principio de proporcionalidad que se rige bajo la premisa: “El que gane más que pague más impuestos, el que gane menos, que pague menos y el que no gane nada, que no pague nada”[114]; así como el principio de reserva de ley que establece que debe ser una ley y no otro tipo de norma jurídica, la que regule las contribuciones[115].

Ahora bien, conforme a las leyes fiscales, los contribuyentes se clasifican en personas físicas y morales, cuyas obligaciones y derechos se encuentran normados principalmente en “Leyes Federales” (y en leyes locales en algunos casos, tratándose principalmente de los Códigos Civiles), que regulan todos los

[113] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y económicos de las contribuciones, op. cit.,* p. 197.
[114] Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.,* pp. 148 y 149.
[115] Garza, Servando J., *op. cit.,* pp. 18 y 19.

aspectos necesarios para el ejercicio de los derechos, que según las necesidades en particular, pueden tomar diversas formas; por lo cual, dichas leyes son especializadas, pues solo de esa manera se concibe un orden jurídico normativo que se busca sea efectivo.

En ese orden de ideas, a manera enunciativa y no limitativa, tenemos: actos de comercio, regulados en el CC; títulos de crédito, regulados en la LGTOC; instituciones bancarias y sus operaciones reguladas por la LIC; aseguradoras y afianzadoras, reguladas por la LISF; intermediarios bursátiles, regulados por la LMV; sociedades mercantiles, reguladas por la LGSM; sociedades civiles, reguladas por el CCF y de los Estados; etc. Y sin sin mencionar las leyes supletorias para cada caso.

Las actividades que realizan las personas, ya sea en lo individual o constituidos como una persona moral, con el propósito de cumplir con sus objetivos, son diversas y en ese sentido existen leyes especializadas para cada situación, leyes que establecen formas legales que se deben seguir y respetar en su integridad, según sea el caso, para no caer en actos contrarios a la ley, que sean motivo de sanción por parte del Estado a través de diferentes procedimientos e instituciones.

En materia fiscal en México, una de las leyes de mas influencia en el área contributiva federal, es el Código Fiscal de la Federación (CFF), pues regula aspectos generales aplicables a todas las contribuciones, como procedimientos para determinación y cobro de las mismas, entre otras cosas.

El CFF en muchas partes de su articulado, retoma figuras jurídicas de diversas leyes federales, las introduce a dicho Código, en algunos casos respetando su naturaleza jurídica, es decir, como se encuentra regulada dicha figura en su ley especial, y en otros casos, las “deforma”[116] con el fin de facilitarles a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de determinación y cobro

de contribuciones, generando incertidumbre y falta de certeza jurídica de las obligaciones fiscales del contribuyente cuando es sometido por el Estado en su papel de recaudador.

La "obligación" señalada en el párrafo que antecede, tiene dos objetivos principales, por una parte que las "personas"[117] conozcan sus derechos y mecanismos de defensa y, por otra, avanzar en la satisfacción del derecho, esto es, ampliar la base de su realización.[118]

Sucede también, casos donde diversas leyes federales que aplican supletoriamente, de la misma jerarquía que el CFF, regulan aspectos que influyen en el ámbito fiscal, aspectos que son contrarios a las leyes tributarias, emanados de cuerpos normativos de la misma jerarquía; situación que en la practica cotidiana, representa problemas y ventajas para la autoridad fiscal y para los contribuyentes; principalmente para estos últimos, representa la posibilidad de eludir el pago de contribuciones, por los conflictos normativos que se presentan, al no estar las diversas leyes federales articuladas (incluyendo las fiscales) de manera sistemática y armónica, que permitan una debida aplicación sin que se den dichos conflictos.

Lo anterior, en muchos casos, representa la posibilidad de pagar menos contribuciones, no pagar o retardar su pago por parte de los contribuyentes, no por falta de leyes al respecto, sino por la mala sistematización de las leyes federales con las leyes fiscales, que ante un entorno donde debe imperar la legalidad, el respeto a los derechos fundamentales, derechos humanos y sus garantías, la pericia del contribuyente, más la falta de certeza jurídica por el entramado jurídico fiscal mal sistematizado, genera conflictos normativos, que dan paso a la elusión

---

[116] Deformar. Hacer que algo pierda su forma regular o natural. Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.*, p. 738.
[117] En el caso de México cabe recordar que el artículo 1 (sic) establece desde su primer párrafo que: "En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozaran de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte". De esa manera, podemos afirmar que el sujeto de los derechos es el mas amplio posible: toda persona. Carbonell, Miguel, *El ABC de los derechos humanos y el control de convencionalidad,* 2ª edición, México, Porrúa, 2014, p. 11.

fiscal que, a pesar de las constantes reformas legales en materia fiscal, representa hoy en día, un problema serio y de actualidad que merece ser estudiado.

Ejemplos de las inconsistencias en las leyes federales (incluyendo las fiscales), que generan conflictos normativos, y que dan paso a la elusión fiscal, existen muchos; por mencionar algunos, señalamos a continuación los siguientes casos reales, que han sucedido y suceden, mismos que he podido percibir en mi ejercicio profesional, como abogado postulante, consultor financiero y académico.

1. Algunos conflictos normativos en cuestiones de legalidad

A. Las sociedades de solidaridad social

La SSS en la actualidad representa uno de los instrumentos jurídicos mas utilizados para eludir el pago del ISR, apoyándose en su ley especial, que es una ley federal denominada LSSS, la cual, permite a este tipo de sociedades erosionar de manera legal, la base para el pago del impuesto mencionado, pues su ley especial (LSSS), permite que de manera "discrecional" los socios envíen las "utilidades" a un "fondo de solidaridad social" que se utiliza para elevar el nivel de vida de dichos socios principalmente.

El caso de referencia, lo abordaremos a detalle en el siguiente Capitulo de la presente investigación, pues es un caso muy claro (de muchos que existen) que merece un análisis detallado, en donde leyes federales se contraponen y a las partes que intervienen (autoridad fiscal y contribuyente) legalmente les asiste la razón a los dos, a pesar de tener intereses diversos, y ante la indeterminación de cual es la ley federal que aplica primero, de las leyes federales que participan, se generan conflictos normativos que da lugar a la elusión fiscal, en favor del contribuyente, y en caso de imponerse el Estado, al contribuyente se le violentan sus derechos fundamentales y algunos de los llamados *derechos humanos de*

[118] Rojas Caballero, Ariel Alberto, *op. cit.*, p. 59.

primera generación[119], como el derecho humano de igualdad[120], consagrado en el artículo 1º, de la CPEUM, el derecho humano de seguridad[121] y la garantía certeza jurídica[122], establecidas en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

Si bien el caso de las SSS se abordara en un capitulo subsecuente a detalle, por ser un caso ejemplar del tema medular de la presente investigación, no es el único, ni tampoco es propósito de este documento dar cuenta a detalle de cada uno de ellos, pues seria un trabajo interminable; sin embargo, voy a explicar someramente algunos ejemplos que tienen en común la "elusión fiscal derivada de conflictos normativos", ejemplos que nos darán una idea de la trascendencia que tiene el tema, tanto en la practica como en la normativa jurídica.

B. El arrendamiento financiero

Partiendo de la idea de que el problema planteado con anterioridad, no es el único en su especie (elusión fiscal derivada de conflictos normativos en las SSS), tenemos también al "arrendamiento financiero", que se considera en el CFF

---

[119] En efecto, se conocen como derechos humanos de primera generación a los civiles y políticos, entre ellos, el derecho a la vida, a la integridad física, a la libertad personal, a la igualdad y no discriminación, a la seguridad juridica, a la libertad de transito y de residencia , a la libertad de pensamiento y de religión, a la libertad de opinión y expresión, a la libertad de reunión y de asociación, a forma una familia, a la personalidad, a la inviolabilidad de la vida privada, de la familia, del domicilio y de la correspondencia, y el derecho activo y pasivo de voto. Rojas Caballero, Ariel Alberto, *op. cit.* p. 29.

[120] Desde la perspectiva de que los derecho humanos, no pueden ser contradictorios entre sí, sino hay que armonizarlos. Si dichas armonizaciones no existieran, de poco servirían las protecciones a los derechos; se caería en la ley del mas fuerte, del mas poderoso; toda la teoría y la defensa real de los derechos humanos, caería como un castillo de naipes. Carpizo, Jorge, *Los Derechos Humanos: una propuesta de clasificación de los derechos civiles y políticos"*, Revista de la Facultad de Derecho de México, México, UNAM, vol. 61, núm. 256, 2012.

[121] Son dos las dimensiones principales a través de las cuales se expresa el principio de seguridad juridica: una que tiene que ver con la *previsibilidad* de nuestras acciones en cuanto a sus consecuencias jurídicas y otra esta referida al *funcionamiento* de los poderes publico. Antonie E. Pérez Luño ha llamado a lo primero "corrección estructural" y a lo segundo "corrección funcional". La seguridad juridica que busca la "estructura" del ordenamiento es que sea correcta y que también lo sea su funcionamiento; La corrección estructural se concreta en una serie de principios, uno de ellos se denomina *lege manifiesta* según el cual las leyes (las normas jurídicas en general) deben ser claras, comprensibles, alejadas de formalismos obscuros y complicados. Carbones, Miguel, *op. cit.* pp. 66 y 67.

[122] Significa la existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas juridicas existentes. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, y otros, *"Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional",* tomo II, México, Universidad Nacional Autonoma de México, 2014, p. 671. Puede consultarse en: *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3633/5.pdf*. Fecha de consulta 06 de junio del 2020.

como “enajenación”[123], cuando su ley especial no lo considera como tal, esto es, la LGTOC[124] tratándose de arrendamiento financiero entre particulares, y la LGOAAC[125], cuando interviene alguna entidad del sistema financiero mexicano.

Lo anterior implica que, si una autoridad fiscal quiere cobrar impuestos por enajenación en el arrendamiento financiero, el contribuyente puede negarse, alegando válidamente que las leyes especiales (LGTOC y/o LGOAAC) no lo consideran enajenación, pues la naturaleza jurídica del arrendamiento financiero, regulada en sus leyes propias, si bien establecen como una opción terminal del contrato la compra del bien arrendado, de inicio no es una enajenación, y mas, si desde el inicio del contrato no se estableció como opción terminal dicha compraventa; y ante tales circunstancias ¿Quién tiene la razón? Al parecer, ambas partes (autoridad fiscal y contribuyente), pues les asisten leyes federales, situación que genera un conflicto normativo, en el que ganara el que tenga mejor pericia jurídico-fiscal y en su caso procesal, y si el vencedor es el contribuyente, será una elusión, y si el ganador fuera la autoridad fiscal, ¿Qué seria? ¿Arbitrariedad?, creo que no, pues existe ley que la ampara, ¿Qué seria? Ese también es el punto.

Si bien, el tema mencionado se desarrolla dentro del estado de derecho, es claro el conflicto normativo que genera un perjuicio a alguna de las partes intervinientes, y no debemos de perder de vista, que el eje central en la ley, debe ser el hombre y sus derechos fundamentales; por ello, vemos que en este caso se alteran derechos fundamentales, como el derecho humano a la igualdad, consagrado en el artículo 1º, de la CPEUM, pues leyes de la misma jerarquía tratan de diferente forma al contribuyente; el derecho humano a la seguridad

[123] Artículo 14, fracción IV, del CFF.
[124] Artículo 408.- Por virtud del contrato de arrendamiento financiero, el arrendador se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, al arrendatario, quien podrá ser persona física o moral, obligándose este último a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere el artículo 410 de esta Ley.

jurídica y la garantía de certeza jurídica[126], establecidas en el artículo 16 de dicho cuerpo normativo; esto es asi, pues no podemos hablar de certeza jurídica ante posiciones encontradas en diversas leyes federales sobre el tema; asi mismo se trastocan los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución, pues ante una endeble legalidad sobre el tema o en conflicto normativo, hasta que punto pagar contribuciones como todos o pagar menos, o retrasar el pago, es violatorio de principios constitucionales tributarios?

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

C. La persona física como "empresa"

Podemos comenzar señalando que es cuestionable, que el CFF[127] considere a una persona física, como "empresa", con todas las implicaciones que conlleva; lo anterior es asi, por diversas razones que a continuación explicamos.

La empresa como concepto, según el Diccionario de la lengua Española, entre una de sus acepciones tiene la siguiente: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos"[128], definición que encuadra en el concepto de "persona moral" a que

---

[125] La LGOAAC, no lo define; sin embargo, señala que es una actividad auxiliar del crédito (Artículo 4º, fracción II), además de mencionar que es un servicio que prestan las SOFOM (CAPITULO II).
[126] La certeza en Derecho alude a la ausencia de dudas sobre la verdad de lo afirmado, sobre las normas a aplicar, sobre el alcance de las atribuciones de las partes y del juzgador, etcétera, lo que es consecuencia del principio de seguridad jurídica. *"*Derecho*", La guia,* abril 2010. Puede consultarse en: *https://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-certeza*. Fecha de consulta 26 de mayo de 2020.
[127] Artículo 16, ultimo párrafo, del CFF.
[128] Diccionario de la Lengua España, *op. cit.,* p. 890.

hace referencia el CCF,[129] morales que obran y se obligan por medio de los órganos que las representan[130] y que se rigen por las leyes correspondientes y por su escritura constitutiva.[131]

Otras definiciones de empresa señalan lo siguiente: "… es el agente y lugar típico de la producción, …"[132]; "organización permanente, donde el empresario administra el capital y el trabajo para un fin determinado, …"[133]; de los anteriores conceptos, se desprende con meridiana claridad que el concepto de "empresa", es jurídica y conceptualmente algo diferente a una persona física; por lo cual, aun y cuando una persona este realizando actividades que, para el CFF se consideren empresariales, asignarle el concepto de "empresa" a una persona física que es un individuo solo por que el CFF asi lo señala, es totalmente cuestionable.

Y en esa discusión jurídico-conceptual, que se puede dar en diferentes escenarios (ante el fisco, en tribunales, etc.), se dan las condiciones necesarias para eludir una responsabilidad fiscal que corresponde a una persona física, cuando por realizar actividades empresariales se le trate como persona moral, y así evitar el pago del tributo, pagar menos o retardarlo, derivado del conflicto normativo mencionado.

A mayor abundamiento y como ejemplo, tenemos que si una persona física o individuo realiza actividades que según el CFF lo recaracterizan como empresa y como consecuencia de ello tendrá que pagar contribuciones como persona moral (aunque no lo sea) y no como persona física, ¿Quién es en este caso, sujeto de derechos y obligaciones? ¿La persona física como persona moral, cuando no es persona moral? o la persona física como persona física? Aquí se dan las condiciones para que exista el problema de elusión fiscal por conflictos

[129] Artículo 25. Son personas morales: "[…] III. Las sociedades Civiles y mercantiles. […]"
[130] Artículo 27. Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.
[131] Artículo 28. Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.
[132] Ricossa, Sergio, *Diccionario de economía",* México, Siglo XXI editores, 2009, p. 228.

normativos.

Aquí también observamos, el escenario ideal en el que se violenta el derecho humano de igualdad, consagrado en el artículo 1º, de la CPEUM, pues en determinados casos, el CFF trata como persona moral a las personas físicas, pero no a todas; el derecho humano a la seguridad jurídica y la garantía de certeza jurídica, establecidas en el artículo 16 de dicho cuerpo normativo, pues ante las contradicciones y lagunas en las leyes aplicables al caso el particular no tiene la seguridad de cual ley y por qué se le debe aplicar; asi como los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución, pues definitivamente ante ese escenario existen quienes pagan mas contribuciones que otros.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

D. La asociación en participación

Es un contrato[134] por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una o varias operaciones, contrato en el que participan un asociante y un asociado según su ley especial, esto es la LGSM.

Para efectos fiscales se considera una “persona moral”, misma que debe de contar con una denominación, según lo establece el CFF[135]. Ante tales circunstancias, ¿Cómo tributar y por qué? ¿Cómo persona fisica o como persona

[133] Ibarra Hernández, Armando, *Diccionario bancario y bursátil,* México, Porrúa, 1998, p. 70.
[134] Artículo 252, de la LGSM.
[135] Artículo 17-B del CFF.

moral? ¿Dónde queda la naturaleza jurídica de la asociación en participación? ¿En la LGSM o en el CFF? ¿Qué ley debe aplicarse primero y por qué? interrogantes cuyas respuestas entran en conflicto según los intereses de los participantes ante una situación fiscal, aquí también, se hace presente la elusión por conflictos normativos.

Vemos también, el escenario en el que se violenta el derecho humano de igualdad, consagrado en el artículo 1º, de la CPEUM, y el derecho humano a la seguridad jurídica y la garantía de certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de dicho cuerpo normativo, asi como los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución; esto es asi, pues efectivamente no existe certeza jurídica de como pagar legalmente las contribuciones y si existe certeza jurídica para que ante el conflicto de normas, exista quienes pagan mas y quienes pagan menos contribuciones.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

E. Las copias simples

Pareciera un tema de poca importancia, pero no es asi; según lo establecido en el CFF[136], respecto a las “copias simples”, basta que tengan sello y firma de la autoridad fiscal, para que tengan el mismo valor que un original, sin necesidad de “cotejo con el original”; situación contraria a lo que señala (en este caso) la LNEP[137] y sus análogos de otros estados de la republica, y la LFCP[138]; en

[136] Artículo 63, antepenúltimo párrafo.
[137] Artículo 96.- Expedición de copias certificadas.- El Notario podrá expedir copias certificadas de las escrituras o actas, a solicitud de las autoridades competentes o a petición de los otorgantes.

estas circunstancias, resultan “objetables” las certificaciones que realicen las autoridades fiscales, pues las facultades que tienen para certificar, no son acordes con las leyes que regulan la figura jurídica de la “certificación”, y en esa objeción, bien planteada y mal defendida o al revés, en determinados casos, se puede eludir el pago de contribuciones por estar sustentadas en procedimientos en donde la autoridad fiscal apoye su actuar en certificaciones que ella misma realice, pues dicha certificación se pone en duda por el conflicto normativo descrito.

Aquí también vemos, el escenario ideal en el que se violenta el derecho humano a la seguridad jurídica y a la certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de dicho cuerpo normativo, asi como los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución, por las razones apuntadas en el párrafo que antecede.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

F. Las garantías del interés fiscal

El presente tema, también es especial pues la elusión fiscal derivada de conflictos normativos, se manifiesta en muchos momentos y formas que podría ser materia de una tesis completa; por lo cual, solo señalaremos algunos rasgos representativos sobre el particular.

Nos referimos a las “garantías del interés fiscal”, que tienen su génesis en

---

Artículo 97.- Certificación notarial.- Es la razón en la que el Notario hace constar un acto o hecho que obra en su Protocolo, en un documento que él mismo expide o en un documento preexistente, también lo será la afirmación de que una transcripción o reproducción coincide fielmente con su original.

lo siguiente: las autoridades fiscales para asegurar el pago de los créditos a su cargo, el CFF establece diversas formas de garantía contempladas en dicho cuerpo normativo, en el artículo 141 (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, títulos valor o cartera de créditos); también y para los mismos efectos el artículo 143 del CFF establece como forma de garantía el deposito en dinero en SOCAP.

También tenemos que el RCFF establece como forma de garantía la prenda bursátil[139], y saldos a favor.[140]

Ahora bien, para la constitución de las garantías mencionadas, tanto el CFF como su Reglamento poco señalan, tema en el cual no ahondaremos. Sin embargo y suponiendo sin conceder, que aun con la deficiente regulación de las garantías del interés fiscal para su constitución, el contribuyente constituyera alguna, el conflicto normativo lo encontramos al momento de que la autoridad fiscal pretende ejecutar alguna de las garantías mencionadas, pues el CFF establece que las garantías (con independencia de su tipo" se harán efectivas a través del "procedimiento Administrativo de ejecución", como si fueran "créditos fiscales", que no lo son, haciendo de lado el CFF la naturaleza jurídica de cada una de las formas de garantía del interés fiscal, naturaleza jurídica que se encuentra regulada en diferentes leyes federales y que establecen claramente su forma de hacerlas efectivas.

Estos es asi, pues el depósito en dinero se encuentra regulado en el artículo 46, fracción I, de la LIC, y al ser una operación bancaria es un acto de

---

[138] Artículo 15.- Son obligaciones del corredor público: "[…] VI. Expedir las copias certificadas de las actas y pólizas que le soliciten los interesados, así como de los documentos originales que haya tenido a la vista; […]".
[139] Artículo 81, fracción I, tercer párrafo.
[140] Artículo 17.

comercio según lo establece el artículo 75 del CC[141], cuerpo normativo que establece los diversos procedimientos e instancias para hacer efectivo ese tipo de actos mercantiles[142], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La carta de crédito, se encuentra regulada tanto en la LIC[143] cuando se realiza entre una institución bancaria y un particular, asi como en la LGTOC[144] cuando es entre particulares, y en ambos casos es un acto de comercio según lo establece el artículo 75 del CC[145], cuerpo normativo que establece los diversos procedimientos e instancias para hacer efectivo ese tipo de actos mercantiles, lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La prenda, puede ser civil o mercantil, y dependiendo de ello su procedimiento de cobro, ya sea al amparo del CC[146] o del CFPC[147], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

---

[141] Artículo 75**.**- La ley reputa actos de comercio: "[…] XIV. La operaciones de los bancos. […]"

[142] No pasa desapercibido que el deposito, ya sea de dinero o de otro tipo de bienes, también se encuentra regulado en el CCF, cuyos procedimientos de cobro se realizan al amparo del CFPC.

[143] Artículo 71.- "[…] Para efectos de esta Ley, se entenderá por carta de crédito al instrumento por virtud del cual una institución de crédito se obliga a pagar, a la vista o a plazo, a nombre propio o por cuenta de su cliente, directamente o a través de un banco corresponsal, una suma de dinero determinada o determinable a favor del beneficiario, contra la presentación de los documentos respectivos, siempre y cuando se cumplan los términos y condiciones previstos en la propia carta de crédito. […]"

[144] Artículo 311.- Las cartas de crédito deberán expedirse en favor de persona determinada y no serán negociables; expresarán una cantidad fija o varias cantidades indeterminadas; pero comprendidas en un máximo cuyo límite se señalará precisamente.

[145] Artículo 75**.**- La ley reputa actos de comercio: "[…] XIV. La operaciones de los bancos. […] XXIV. Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. […]"

[146] TITULO TERCERO BIS. De los Procedimientos de Ejecución de la Prenda sin Transmisión de Posesión y del Fideicomiso de Garantía.

[147] Artículo 407. Motiva ejecución: "[…] IV.- Los demás documentos que, conforme a la ley, traigan aparejada ejecución." Artículo 413.- El documento que no haya sido reconocido en su totalidad, no es ejecutivo. Artículo 414.- No será necesario el reconocimiento cuando el documento privado sea una escritura de venta, permuta, hipoteca o prenda que se hubiere inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

La hipoteca, se encuentra regulada en el CCF[148], por lo que su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo del CFPC[149], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La fianza de otorgada por institución autorizada, se encuentra regulada por la LISF[150], por lo que su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo de dicha ley[151], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

En la "obligación solidaria asumida por tercero" y el "embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles", dependiendo del tipo de garantía con la que se constituyan debe ser la ley aplicable y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

Los títulos valor[152] y la prenda bursátil[153], se encuentran regulados en la

[148] Artículo 2893.- La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley.

[149] Artículo 407. Motiva ejecución: "[…] IV.- Los demás documentos que, conforme a la ley, traigan aparejada ejecución." Artículo 413.- El documento que no haya sido reconocido en su totalidad, no es ejecutivo. Artículo 414.- No será necesario el reconocimiento cuando el documento privado sea una escritura de venta, permuta, hipoteca o prenda que se hubiere inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

[150] Artículo 32.- Esta Ley se aplicará a las Instituciones de Fianzas cuyo objeto sea otorgar fianzas a título oneroso, a las Instituciones que sean autorizadas para practicar operaciones de reafianzamiento, en términos de lo previsto en el artículo 1 de este ordenamiento y a las Instituciones de Seguros que operen el ramo de caución autorizadas para otorgar fianzas.

[151] Artículo 279.- Los beneficiarios de fianzas deberán presentar sus reclamaciones por responsabilidades derivadas de los derechos y obligaciones que consten en la póliza respectiva, directamente ante la Institución. En caso que ésta no le dé contestación dentro del término legal o que exista inconformidad respecto de la resolución emitida por la misma, el reclamante podrá, a su elección, hacer valer sus derechos ante la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros o bien, ante los tribunales competentes en los términos previstos por el artículo 280 de esta Ley. […]".

[152] Artículo 2º.- Para efectos de esta ley se entenderá por: "[…] XXIV. Valores, las acciones, partes sociales, obligaciones, bonos, títulos opcionales, certificados, pagarés, letras de cambio y demás títulos de crédito, nominados o innominados, inscritos o no en el Registro, susceptibles de circular en los mercados de valores a que se refiere esta Ley, que se emitan en serie o en masa y representen el capital social de una persona moral, una parte alícuota de un bien o la participación en un crédito colectivo o cualquier derecho de crédito individual, en los términos de las leyes nacionales o extranjeras aplicables. […]"

LMV, por lo que, su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo de dicha ley, lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de las figuras en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La cartera de créditos, dependiendo como se encuentre documentada (titulo de crédito, contrato, etc.) se determina el procedimiento que se debe seguir para su cobro, procedimiento que en definitiva no es el procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

El deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, se encuentra regulado en la LRASCAP,[154] se considera una operación mercantil, al ser realizada por dichas sociedades en una institución de crédito, por lo que el cobro de dichos depósitos, obedece a la regulación de la institución de crédito que se trate, obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La forma de garantía consistente en "saldos a favor", se encuentra mencionada en el RCFF,[155] pero ni este ultimo, ni el CFF, señala a que tipo de saldos se refiere; asi las cosas, en todo caso, para hacer efectiva ese tipo de garantía lo que procede es la compensación de oficio a que hace referencia el CFF[156] y no el procedimiento administrativo de ejecución, pues estamos en

---

[153] Artículo 204.- La prenda bursátil constituye un derecho real sobre valores que tiene por objeto garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago. […]"

[154] Existen diferentes niveles de este tipo de sociedades, por ejemplo, respecto de las sociedades con nivel de operación de I a IV, señala el Artículo 19, fracción I, inciso j) Constituir depósitos a la vista o a plazo en instituciones de crédito. Se aclara que en cualquier nivel de este tipo de sociedades se pueden realizar depósitos.

[155] Artículo 17.- Para los efectos del artículo 22 del Código, tratándose de saldos a favor que el contribuyente otorgue como garantía del interés fiscal, la actualización y los intereses a cargo del fisco federal dejarán de generarse en el momento en que la Autoridad Fiscal la acepte.

[156] Artículo 23.- "[…] Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá

presencia de una figura hibrida, con un procedimiento de cobro indeterminado.

Aquí también vemos que se violenta el derecho humano a la seguridad jurídica y a la certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de dicho cuerpo normativo, asi como los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

2. Algunos casos de inconstitucionalidad

A. Las Multas de fondo

Importante señalar los casos claros de inconstitucionalidad que establece el CFF, y que aun así, las autoridades fiscales llevan a cabo, basándose solo en lo dicho en el CFF, pues una interpretación sistemática, traería consigo, conflictos normativos, que no le convienen a las autoridades fiscales; uno de ellos, resulta de la clara violación al principio de proporcionalidad de las contribuciones, tratándose de las llamadas “multas de Fondo”[157], que tomando en cuenta que dichas sanciones “participan de la naturaleza de las contribuciones”[158], traen como consecuencia que la contribución que contenga una sanción de ese tipo, exceda toda proporcionalidad fiscal en relación con los ingresos gravados al contribuyente, esto es, que contraria al principio de proporcionalidad contributiva, derecho fundamental consagrado en nuestra carta magna.

---

realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”

[157] Artículo 76, del CFF.

[158] Artículo 2º, ultimo párrafo, del CFF.

Lo anterior es asi, pues las citadas multas oscilan del 55% al 75% de la contribución omitida, mas la citada contribución, hacen del total a pagar una cantidad que violenta el mencionado principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Aquí vemos que se violenta el derecho humano de seguridad jurídica establecido en el artículo 16 de nuestra constitución, asi como los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, del citado cuerpo normativo por las razones apuntadas.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

B. El "Error" en los actos de las autoridades fiscales

Si bien, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado[159], en términos de lo establecido en la CPEUM, basta que el particular se "aproveche de un error" de la autoridad fiscal (que podría ser un acto de autoridad indebidamente fundado y motivado) para pagar menos contribuciones o no pagar; el aprovecharse como contribuyente de ese o cualquier otro "error" de la autoridad fiscal, es motivo suficiente para que se considere, que el "contribuyente ha cometido el delito de defraudación fiscal", en términos de lo que establece el CFF[160], caso en el que vemos al código citado, sancionando al contribuyente de forma tal que esta por encima de nuestra constitución, pues conforme al artículo

[159] Artículo 16, de la CPEUM.
[160] Artículo 108. "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. [...]".

16 de la CPEUM los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, por lo que si un acto que no cumpla con esos requisitos y es aprovechado por el contribuyente para pagar menos impuestos o no pagar, no debe considerarse en el CFF esa acción de defensa como un “delito fiscal”, lo cual no debe ser, pero así esta normado en el citado código.

En este caso se violenta principalmente el derecho humano a la seguridad jurídica y a la certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de nuestra constitución.

C. Improcedencia del recurso de revocación para afianzadoras

El CFF establece como una forma de garantía del interés fiscal a la fianza;[161] cuando esta ultima es exigible por parte de la autoridad fiscal a la afianzadora, el CFF establece que es improcedente el recurso de revocación que dicha afianzadora intente en contra de los actos que tengan por objeto hacer efectiva una fianza por parte de la autoridad fiscal[162]; lo cual no debe ser, pues las afianzadoras son personas morales de carácter privado, como cualquier persona moral contribuyente, por lo que no debe negárseles esa instancia revisora de defensa; y mas aún, dicho precepto, en las condiciones en que esta redactado, es claro que está confeccionado, de manera tal que violenta el derecho humano de “igualdad procesal”, establecido en la CPEUM[163].

Recordemos que en materia procesal fiscal federal, cuando el particular no esta de acuerdo con algún acto de autoridad, tiene como instancias legales para defender sus derechos, impugnar el acto ante la autoridad que emitió el acto (a través del RR ante una autoridad fiscal federal) y si la resolución a dicha impugnación no le es favorable, entonces acudir ante el TFJA (a través del JN en la modalidad que proceda según la LFPCA), o solo acudir directamente ante esta

[161] Artículo 141, fracción III, del CFF.
[162] Artículo 126, del CFF.

ultima instancia; el particular tiene el derecho de decidir como defenderse; sin embargo, el artículo 126, del CFF, le niega el derecho a las afianzadoras de agotar las dos instancias y solo puede acudir directamente al TFJA, cuando las afianzadoras son entes particulares que deben ser tratados por la ley de manera igual que a los demás, lo cual no curre en el presente caso.

En este caso se violenta principalmente el derecho humano de igualdad procesal, establecido en el artículo 17, tercer párrafo,[164] y el de no discriminación establecido en el artículo 1º, ultimo párrafo,[165] ambos preceptos de la CPEUM.

Asi mismo, y en el supuesto no consentido de que la autoridad fiscal tuviera la razón, el evidenciar el conflicto normativo de referencia por parte del contribuyente ante una autoridad jurisdiccional, también trae como consecuencia el retardar el pago del tributo respectivo, pues como se ha mencionado, el contribuyente cuenta con sustento para ello.

D. La legal retroactividad de la ley en el CFF en perjuicio del contribuyente

Un claro ejemplo de violación al principio humano de irretroactividad de la ley[166], consagrado en la CPEUM, en perjuicio del contribuyente, se presenta en el CFF[167] al establecer claramente que "Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero "les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

---

[163] Artículo 17. "[…] Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales. […]".

[164] Artículo 17.- "[…] Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales. […]"

[165] Artículo 1º.- "[…] Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas."

[166] Artículo 14. **"**A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. […]".

[167] Artículo 6º, segundo párrafo.

En términos prácticos y a manera de ejemplo, un contribuyente, para determinar el impuesto a pagar de un ejercicio (2017), utiliza los procedimientos establecidos en la ley en el ejercicio en que genero el impuesto; ahora bien, si con “posterioridad” (2021), cambian los procedimientos en la ley para la determinación del impuesto de un ejercicio y la autoridad fiscal revisa a un contribuyente un ejercicio anterior (2017) conforme a la ley vigente (2021), esa determinación para el contribuyente estaría mal, pues se hizo con los procedimientos que se establece en la ley vigente (2021), cuando el momento de la causación del impuesto fue en el año 2017, procedimientos que pueden ser diferentes y al momento de aplicarse el vigente, puede ser en perjuicio del contribuyente; dicho precepto del CFF, es claro, que es contrario al citado artículo 14 de nuestra carta magna, pues permite a la autoridad fiscal aplicar la ley de manera retroactiva en perjuicio del contribuyente, lo que permite al particular cuestionarlo ante una instancia jurisdiccional y poder eludir el pago de la contribución respectiva, por violación a la garantía constitucional de no aplicación de la ley de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna.

Aquí también vemos la clara violación al derecho humano señalado en el párrafo que antecede, y asi mismo al y el derecho humano a la seguridad y certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de nuestra constitución, asi como a los principios de legalidad y proporcionalidad referidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra constitución.

IV. A manera de reflexión

Los problemas mencionados y otros más que existen, derivan de conflictos normativos entre leyes federales que tienen la misma jerarquía que las leyes fiscales, problemas que son utilizados por abogados o despachos especializados en el área fiscal y en otras áreas jurídicas, para hacer “estrategias de elusión fiscal” y en algunos casos, tanto evitar el nacimiento de un adeudo fiscal, no

pagar, pagar menos o retardar el pago, o llevar los adeudos tributarios a formas de extinción de obligaciones fiscales como la caducidad, prescripción, insolvencia, cancelación, etc., todo ello al amparo de leyes federales, que no necesariamente son fiscales, pero que aplican de manera supletoria.

Lo anterior representa un problema en la determinación y recaudación de contribuciones, que afecta a las autoridades fiscales y también a la sociedad por el fin que tiene lo recaudado; y también representa un problema para los contribuyentes, al no tener la certeza jurídica de qué ley utilizar, ya sea para un tramite o para defenderse, pues ante un hecho jurídico fiscal, resultan aplicables diversas leyes, según la conveniencia de las partes que intervengan, leyes que al ser contrarias respecto de la forma de regular una misma institución jurídica, generan conflictos legales que son aprovechados por autoridades fiscales y contribuyentes.

Esta realidad jurídico fiscal, no es nueva, ha existido desde hace mucho y constantemente permea en diversas figuras jurídicas que, apoyadas en una ley federal, al ser retomadas por la legislación fiscal, generan conflictos que necesariamente su solución va más allá del derecho positivo fiscal, pues este ultimo es conducido de manera tal que genera conflictos normativos que se manifiestan a favor o en contra de particulares y de autoridades fiscales, y que definitivamente se alejan de la certeza jurídica que debe prevalecer para las partes y que por la falta de sistematización y armonía entre las leyes federales con las fiscales, el escenario para los actores se torna incierto, donde lo que se impone es la pericia y el mejor manejo de los conflictos normativos “de la mano” de la legalidad, pues esta última en muchos casos (como los mencionados y otros) lejos de poner orden, produce incertidumbre jurídica para las partes que necesariamente implica el perjuicio para una de ellas.

Si bien, el legislador con toda la intención, pero con mas desaciertos que aciertos, ha intentado resolver el problema planteado, pues al ser insuficiente y

cuestionable el artículo 5º, del CFF, ha incluido a partir del 01 de enero de 2020, en el citado cuerpo normativo, el artículo 5-A y los artículos 196 al 202 publicados en el DOF, el 09 de diciembre de 2019[168], mismos que a mi parecer resultan poco favorables a la solución del problema que se plantea (artículos que serán materia de reflexión en capítulos posteriores de la presente investigación), y no resuelven la elusión fiscal, por los conflictos normativos que se han señalado con anterioridad.

De lo antes mencionado, resulta la pertinencia de este trabajo de investigación, pues tomando como lo ha señalado Mario Bunge: "la ciencia es valiosa como herramienta para domar la naturaleza y remodelar la sociedad"[169], , así cmo Eli de Gortari: "Los problemas por resolver implican… encontrar la manera de intervenir en el comportamiento de un proceso para cambiarlo"; para el autor de este trabajo constituye un compromiso personal intentar generar ideas que constituyan una opción de cambio positivo.

Para justificar esta investigación, se parte de la noción de que el derecho es un instrumento de dominio que está destinado a configurar y corregir la vida social[170], de tal manera que si el estado de cosas ha de cambiar, es el derecho una herramienta para ello, de ahí que surja la inquietud por investigar en materia jurídica y fiscal, ya que ello nos puede acercar a configurar o corregir la vida social.

En el mismo sentido debemos reconocer que si bien las instituciones jurídicas en nuestro país corresponden a la evolución social del mismo, el derecho puede constituirse como una herramienta para acelerar tales procesos evolutivos: Si bien es considerada una tendencia histórica, la modernización también puede

[168] DOF publicado el 09 de diciembre de 2009, Secretaria de Gobernación, México. Puede consultarse en: *https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=12&day=09&edicion=MAT*. Fecha de consulta 09 de diciembre de 2019.
[169] Bunge, Mario, *La ciencia, su método y su filosofía*, Argentina, Ediciones Siglo XX, 1975, p. 35.
[170] Witker, Jorge, *Como elaborar una tesis en derecho*, Madrid, Editorial Civitas, 1986, p. 38.

ser acelerada por la educación jurídica y el apoyo a las medidas legislativas y la reforma judicial.[171]

Ahora bien, la presente investigación es pertinente debido a que el tema merece ser analizado de manera profunda en razón de que en la actualidad no se ha estudiado desde la perspectiva que se proyecta, en el que no solo se hace un estudio dogmático, sino también teórico y pragmático de la problemática planteada, esto es, no solo se estudian las normas de las que derivan los conflictos normativos expuestos y la elusión fiscal, sino siguiendo la idea de Edgar Morín de complejidad (entendiéndola como el tejido de constituyentes heterogéneos inseparablemente asociados[172]), se hace un análisis de la realidad en la aplicación de tales normas.

Así también, se considera lo que establece Jorge Witker, al señalar que en las investigaciones jurídicas se debe buscar una visión multidisciplinaria que explique los fenómenos sujetos a investigación. Por ello, otras disciplinas del conocimiento se han ido en busca de su explicación[173], como se realiza en el presente trabajo, para entender esa "realidad jurídico-fiscal que nos confronta".

V. Los derechos humanos del contribuyente

Este tema, resulta interesante, pues aunque parece obvio, no lo es, pues al tratarse de la materia fiscal, existen diversas posturas al respecto.

---

[171] Wolkmar Gessneer, "*El otro derecho comparado, ensayo sobre cultura y seguridad jurídicas en la era de la globalización"*, trad. Fix-Fierro, Héctor; México, UNAM, 2013, p. 337. Puede consultarse en: *https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3453-el-otro-derecho-comparado-ensayos-sobre-cultura-y-seguridad-juridicas-en-la-era-de-la-globalizacion*. Fecha de consulta 07 de enero de 2020.

[172] Morin, Edgar, *Introducción al pensamiento complejo*, España, Gedisa, 2011, p. 32.

[173] Witker, Jorge, "Hacia una concepción integrativa (Holística) del derecho", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 122, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2008. Puede consultarse en: *https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3996/5087*. Fecha de consulta 15 de diciembre de 2019.

Para algunos autores[174], los derechos humanos de los contribuyentes, se encuentran establecidos en diversas leyes federales que le dan la posibilidad de promover recursos y juicios para que sean respetados sus derechos. Y en otros casos se habla del derecho humano de acceso a la justicia a que hace referencia el artículo 17 de nuestra Carta Magna.[175] Aquí vemos una posición donde los derechos humanos tienen solo una perspectiva jurisdiccional.

El tercer párrafo, del artículo 1º constitucional señala en cuanto a los deberes de todas las autoridades (incluyendo las fiscales) y principios rectores de derechos humanos que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.[176]

En una noción contemporánea, hablar de derechos humanos de los contribuyentes es referirse a un conjunto de principios materiales de justicia tributaria, que independientemente estén o no reconocidos por la ley fundamental, operan como límites razonables de la potestad tributaria del Estado, y en esta medida, son principios legitimadores de los tributos que tienden a informar el

---

[174] *V.gr*. Ríos Granados, Gabriela, *et al.*, *Derechos de las personas contribuyentes*, tercera edición, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, pp. 7 y 52.

[175] Es prudente señalar lo que establece la Convención Americana sobre Derecho Humanos en los siguientes artículos: "Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades."
"Artículo 8. Garantias Judiciales. 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Convencion Americana Sobre Derechos Humanos, *"Derecho Internacional"*, Organización de los Estados Americanos, 2021, Puede consultarse en: *https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm*. Fecha de consulta 27 de mayo del 2021.

[176] Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.* p. 16.

contenido sustantivo de las normas jurídicas que los crean.[177] El concepto de justicia tributaria no esta definido en la ley y en la doctrina se utiliza de diversas formas similares, todas coinciden en un estado de derecho en materia tributaria.

Desde otra perspectiva, los derechos humanos de los contribuyentes pueden identificarse con aquellos que, pese a no ser exclusivos de la materia tributaria, inciden directamente en la vida de las personas en su calidad de contribuyentes, tales como el acceso a la justicia fiscal, el debido proceso, el derecho a la seguridad jurídica, el derecho de petición, el derecho de audiencia previa, la inviolabilidad del domicilio, la no confiscatoriedad de bienes, la protección de datos personales, el principio non bis in ídem, el derecho a la presunción de inocencia, la libertad de empresa, la no discriminación, el derecho de no autoincriminación, los derechos económicos sociales y culturales, entre otros. Sin embargo, esta segunda lectura pasa por alto el principio de interdependencia de los derechos humanos, según el cual existe un vínculo ineludible entre todos los derechos humanos de tal forma que el disfrute de uno depende de la realización de otro u otros, y a contrario sensu, la privación de uno, menoscaba el resto.[178]

Las garantías tributarias representan el mayor desarrollo teórico respecto de la protección del derecho humano a la propiedad, ya que solo mediante su respeto, el Estado logra una subsistencia efectíva y legítima. El reconocimiento en los criterios judiciales de la igualdad, equidad y proporcionalidad es una expresión genuina que expresa la tendencia a controlar las leyes fiscales y autoridades que las aplican, del exceso o uso de violencia “legitima” contra la persona.[179]

---

[177] Santos Flores Israel, *“Derechos Humanos de los Contribuyentes”,* México, febrero 2015. Puede consultarse en: *https://mexico.leyderecho.org/derechos-humanos-de-los-contribuyentes/*. Fecha de consulta 27 de mayo del 2020.
[178] *Ídem.*
[179] Mederos Cruz, José, citado por Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los derechos humanos en la tributación*, *op. cit.* pp. 141 y 142.

La obligación de las autoridades es doble, pues, por una parte, debe proteger, promover, respetar y garantizar los derechos humanos, como dispone el multicitado artículo 1 constitucional, mientras que, por la otra, ha de “interpretar en la forma protectora mas amplia” posible las normas que los contengan.[180]

Asi, tomando en cuenta que todos los derechos, tanto sustantivos como procesales son, en ultima instancia, derechos humanos, queda para el contribuyente el hacerlos valer, tanto en sede nacional como internacional.[181]

Otros, consideran que los derechos humanos de los contribuyentes, tiene su razón de ser, para impedir abusos por parte de la autoridad fiscal o por la deficiencia de la ley: “…, la administración publica consta por lo general de un personal administrativo numeroso y no siempre idóneo, en incontables casos sus funcionarios ignoran la ley, la aplican mal, incluso en ocaciones intencionalmente, o bien otras veces falta una ley fiscal administrativamente adecuada o la legislación tributaria es oscura, poco clara o de difícil interpretación, desviándose con frecuencia su sentido por parte de los agentes fiscales.”[182] Aquí vemos a los derechos humanos como guardianes de las arbitrariedades o abusos de poder en que suelen caer las autoridades fiscales.

En este mundo de pluralidad, resulta interesante escuchar las voces que cuestionan la existencia de los derechos humanos en materia tributaria.

Un posicionamiento que me viene a la mente, es el siguiente: si bien los contribuyentes son personas y por ese simple hecho, les asisten los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales, cuando hablamos de “personas contribuyentes”, se cuestiona la protección del derecho humano a dicha persona; pues, desde la perspectiva de las autoridades

[180] Miranda De Santiago, José Manuel, citado por Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los derechos humanos en la tributación, op. cit.* p. 260.
[181] *Ibidem.* p. 283.
[182] Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 4.

fiscales, el fin que tiene la recaudación es el beneficio a la “colectividad”, esto es, la sociedad en general; el “derecho de una sola persona” (contribuyente), no puede estar por encima del “derecho de la sociedad” a recibir por parte del gobierno (en cualquiera de sus tres niveles) mejores condiciones de vida, y por otro lado el interés de una sola persona: el contribuyente.

Sin embargo, aunque pareciera lógico el planteamiento antes realizado, pienso que la protección a los derechos humanos de las personas, no hace distinciones, respecto a qué se debe proteger más, a muchas personas que a una, por lo que dicho argumento no es sostenible, pero no por ello interesante de reflexionar.

Burgoa Toledo[183] señala que no existen derechos humanos en la tributación. Los derechos derivados de obligaciones y los derechos derivados de derechos, para efectos fiscales, los podemos identificar respectivamente con las normas de causación y las normas de procedimiento. Sin embargo, en la esencia impositiva (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), en donde se centran los pilares de la tributación, no existen propiamente derechos humanos, pues la tributación es en si misma de índole obligatoria (así como la penal es prohibitiva y la civil el permisiva). El contribuyente cuenta con derechos humanos en su faceta de persona (genero) y no como contribuyente (especie).

Continua señalando Burgoa Toledo[184] que pagar contribuciones o impuestos no es un derecho sino una obligación (el primero el facultativo y el segundo es vinculativo acorde a la lógica deóntica) y, por tanto, no es propio de las personas -seres humanos naturales-, sino de los contribuyentes -seres artificiales creados por el derecho escrito-, y en consecuencia no son universales, sino particulares -no son *erga omnes*, sino incluso el patrimonio, como derecho patrimonial, es *erga singulum*- por lo que ante tal panorama insisto, ¿De donde se

[183] Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los derechos humanos en la tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 48 y 49.
[184] *Ibídem.* p. 14.

obtiene que la tributación cuenta con derechos humanos? En dado extremo, lo que sucede es que asi como de los derechos derivan otros derechos o incluso obligaciones, igualmente de las obligaciones derivan otras obligaciones e incluso derechos, mas ello no implica que las obligaciones derivadas de derechos sean deberes fundamentales ni que los derechos derivados de las obligaciones sean derechos fundamentales, mucho menos humanos.

Interesante reflexión a que hace alusión el párrafo que antecede, pues me parece que el autor primero se contradice, cuando señala que los "seres" humanos naturales, no son lo mismo que los "seres" humanos contribuyentes, apreciación incorrecta, pues el concepto "seres"[185] hace referencia a un "sujeto"[186] y este ultimo significa "persona", y si recordamos que los derechos humanos son inherentes a las "personas" independientemente de su actividad (contribuyente o no) por el simple hecho de ser persona, no cabe la distinción a que hace referencia el autor, pues de ser asi, no serian sujetos de derechos humanos los "consumidores" a que hace referencia la Ley Federal de Protección al Consumidor (LFPC) por ser seres inventados por la imaginación del hombre o los "usuarios" como se denomina a las personas que realizan alguna actividad con una institución bancaria.

Asi mismo, señala dicha autor que *"*mas ello no implica que las obligaciones derivadas de derechos sean deberes fundamentales ni que los derechos derivados de las obligaciones sean derechos fundamentales, mucho menos humanos*"*, apreciación incorrecta que intenta justificar con tecnicismos; lo anterior es asi, pues tratándose de obligaciones y derechos que deriven de la CPEUM y de leyes federales, como son las leyes tributarias o fiscales, necesariamente están revestidos de la protección de los derechos humanos; tan es asi, que no existe ley o tratado que señale las diferencias que manifiesta el autor.

[185] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 2052.
[186] *Ibidem.* p. 2107.

En el mismo sentido, Mora López[187] manifiesta que la tributación no es un derecho humano que haya sido institucionalizado, sino una obligación recaudatoria, con fines de sufragar el gasto público, del cual no se vislumbra algún tipo de satisfacción de necesidad básica de la persona, tales como la libertad, la vida, la salud, etcétera. Sin embargo, esa obligación recaudatoria del Estado, debe ser respetando los derechos humanos del contribuyente, contrariamente a lo que señala la autora de referencia.

De la lectura del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se desprende la obligación del ciudadano de contribuir al gasto publico, por lo que entonces no existe un derecho a desarrollar integralmente la personalidad del contribuyente, ya que contribuir al gasto publico tiene la finalidad de sufragar el gasto del Estado. El derecho humano va mas allá, pues lo que busca es otorgar condiciones básicas que toda persona debe ostentar para una calidad de vida, lo cual no se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución -obligación-.[188]

Los derechos que emanen de las normas de causación (artículo 6 del CFF), al ser derivadas de una imposición, no puede ser considerados derechos humanos, pues toda persona tiene derecho a una defensa y al derecho de petición; dichas normas son aplicables en facultades de comprobación -visitas domiciliarias, de gabinete, electrónicas, etc.-, en donde existe un contacto directo con la autoridad fiscal, y derivado de ello, hay mas posibilidades de que esta caiga en arbitrariedades. Los derechos humanos en la tributación solo tienen cabida en las normas de procedimiento y no en las normas de causación.[189]

En relación a lo señalado en los dos párrafos anteriores, considero en primer lugar que la autora hace una interpretación reduccionista y aislada de la norma que cita, lo cual es un error, pues la interpretación de las leyes debe ser de manera sistemática, partiendo de nuestra constitución. En segundo lugar,

[187] Mora López, Silke, citado por Burgoa Toledo, *Los derechos humanos en la tributación, op. cit.* p. 201.
[188] *Ibidem.* pp. 202 y 203.
[189] *Ibídem*, pp. 203 y 204.

considero que artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, puede dividirse en dos partes, la primera en la obligación de contribuir, y la segunda que esa obligación sea de se manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes; la obligación de contribuir, en cuanto a formas y procedimientos, debe ser respetando el principio de legalidad, esto es con toda la certeza jurídica para el contribuyente, conforme al derecho humano de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la CPEUM.

Ahora bien, respecto a que la obligación de contribuir sea "proporcional y equitativa conforme a lo que dispongan las leyes", dichos conceptos (proporcionalidad y equidad), se traducen en que las autoridades fiscales no exijan el pago de contribuciones fuera de esos parámetros, esto es, de manera arbitraria, lo que implica también tener presente los derechos humanos y sus garantías.

Otros, consideran que los derechos humanos de los contribuyentes, tiene su razón de ser, para impedir abusos por parte de la autoridad fiscal o por la deficiencia de la ley: "…, la administración publica consta por lo general de un personal administrativo numeroso y no siempre idóneo, en incontables casos sus funcionarios ignoran la ley, la aplican mal, incluso en ocaciones intencionalmente, o bien otras veces falta una ley fiscal administrativamente adecuada o la legislación tributaria es oscura, poco clara o de difícil interpretación, desviándose con frecuencia su sentido por parte de los agentes fiscales."[190] Aquí vemos a los derechos humanos como guardianes de las arbitrariedades o abusos de poder en que suelen caer las autoridades fiscales.

Aquí vale la pena reflexionar, si cuando la ley fiscal es inadecuada u obscura, y ante tales circunstancias la autoridad fiscal le da la interpretación que le sea mas conveniente ¿Estaría violando derechos humanos? O en aras de no violentar dichos derechos, ¿Puede el contribuyente no pagar o pagar menos impuestos derivado de conflictos normativos? O ¿Debe tener la razón quien mas

[190] Carrasco Iriarte, Hugo, *Los derechos humanos de los contribuyentes*, México, Porrúa, 2017, p. 4.

pericia tenga para defender su posición? Perspectivas diferentes y al parecer todas validas. En buena medida allí esta el “nervio” de la discusión en la presente investigación.

Aun el principio de proporcionalidad tributaria, que al verse reflejado en las leyes fiscales como una cuestión matemática que implica gravar con una tasa o tarifa fija el ingreso de una persona y derivado de ello no intervienen los derechos humanos, dicha apreciación resulta incorrecta, pues la proporcionalidad se manifiesta en la capacidad económica del contribuyente, que no puede ser mermada de manera desproporcional solo con el animo de que el Estado obtenga mayores ingresos, pues de ser asi, se atentaría en contra de las condiciones de vida del ciudadano al ver disminuido su ingreso por el pago de contribuciones, acto que indudablemente afecta de manera directa al contribuyente/persona.

En materia internacional se señala que, pese a que la comunidad internacional no cuenta con un listado taxativo que defina cuales son aquellas normas imperativas del Derecho Internacional, son los tribunales internacionales los llamados a declarar su existencia.[191]Aquí se plantea más una cuestión de procedimiento contencioso.

En la Carta de la OEA, que es el “acta de nacimiento” de la CADH (o Pacto de San José), tenemos una interesante disposición en el artículo 34:

> Los Estados miembros convienen, en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza critica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, asi como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos convienen asi mismo en declarar su máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:
>
> a) Incremento sustancia y autosostenido del producto nacional per cápita.

[191] Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Compilación de instrumentos internacionales. Sobre la protección de la persona aplicables en México*, tomo I, México, 2012, p. XLI.

b) Distribución equitativa del ingreso nacional.
c) Sistemas impositivos adecuados y equitativos.
d) …

(El subrayado es nuestro).

La mención de que los Estados miembros, por supuesto México, deben dedicarse a la consecución de sistemas impositivos adecuados y equitativos es, a mi juicio, la mas importante referencia en el tema que nos ocupa.[192]

El concepto de "sistema impositivo adecuado", veamos que alcances tiene. El concepto *adecuado* implica: "apropiado para alguien o algo"[193], y el concepto *apropiado* implica: "ajustado y conforme a las condiciones o a las necesidades de alguien o algo"[194]: En conclusión, un "sistema impositivo adecuado", implica que el sistema tributario sea apropiado conforme a las condiciones donde va a operar, lo cual, resulta un tanto subjetivo, situación que en la práctica se puede inclinar en favor de quien tenga mayores razones para proponerlo, defenderlo y imponerlo.

Los Derechos fundamentales previstos en los Convenios internacionales que resultan agraviados en carácter de contribuyente, cuando no se cumple con el presupuestos de contar con un sistema impositivos justos, son precisamente los de propiedad y de igualdad.[195]

El derecho fundamental de propiedad se encuentra protegido por el artículo 21 de la CADH que dispone:[196]

Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada.

[192] Fernández Sagardi, Augusto, citado por Burgoa Toledo, *Los derechos humanos en la tributación, op. cit.*, pp. 150 y 151.
[193] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.*, p. 43.
[194] *Ibidem.* p. 188.
[195] Fernández Sagardi, Augusto, citado por Burgoa Toledo, *Los derechos humanos en la tributación, op. cit.*, p. 152.
[196] *Idem.*

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad publica o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

El derecho humano de Igualdad se encuentra contemplado por el artículo 24 de la CADH que dispone:[197]

24. Igualdad ante le ley.

Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

Y no pretendemos afirmar que el derecho de propiedad**,** *per se*, se puede oponer a la obligación de cubrir las contribuciones ciudadanas aludiendo afectación de la propiedad privada, toda vez que la subsistencia del estado al que se pertenece amerita el pago de la contribución, no; solo que ésta debe de reunir los requisitos, entre otros, de ser proporcional y equitativa. Cuando esto se cumple, es legítimo que parte de la propiedad del contribuyente pase a propiedad del Estado.[198]

En este tema, de los derechos humanos de los contribuyentes, no debemos de perder de vista, por su aplicación, lo establecido en el artículo 1º, de la CADH, en que señala la obligación de respetar los derechos. En ese sentido, y tomando en cuenta que la Jurisprudencia de la CIDH resulta obligatoria y del todo vinculante para todos los órganos del Estado mexicano sin excepción, la Corte ha sostenido el siguiente criterio:

… El Estado (…), tiene el deber, en todo momento, de aplicar procedimientos conformes a Derecho y respetuosos de los derechos

[197] *Idem.*
[198] *Idem.*

fundamentales, a todo individuo que se encuentre bajo su jurisdicción. …[199]

Lo anterior confirma la obligación del Estado mexicano de aplicar procedimientos conforme a derecho, esto es, conforme a las leyes vigentes y aplicables, sin un orden en especial, sino buscando en todo momento el respeto a los derechos fundamentales, es decir, a todos los derechos reconocidos que formen parte de un ordenamiento jurídico.

Conclusiones

El pago de las contribuciones, es un asunto que desde la perspectiva de la obligación, históricamente, por lo menos en México, podemos mencionar sin temor a equivocarnos, que a pocas personas o a nadie les gusta, pues requiere un egreso económico, del cual, para la mayoría de la población en México, no es fácil desprenderse o simplemente no quieren hacerlo.

Las contribuciones son una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. Los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.[200]

Cuando el contribuyente no paga de manera voluntaria sus contribuciones, esta labor de determinación y cobro de las mismas, debe hacerla el Estado conforme al marco jurídico vigente, respetando en todo momento las garantías individuales y los derechos humanos de los gobernados consagrados en la CPEUM, pues de otra manera no se podrá concebir la idea de vivir como sociedad en un estado de derecho.

---

[199] Juan Humberto Sánchez vs. Honduras. Excepciones preliminares, fondo, reparación y costas. Sentencia de 7 de junio de 2003. Serie C, núm., 99, párrafo 111. Citado por Carbonell, Miguel y otro, *Convención americana de derechos humanos con Jurisprudencia*, México, Tirant lo Blanch, 2016, p. 34.

[200] Rosas Aniceto, Roberto Santillán, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*, Escuela Nacional de Economía, México, 1962, p. 43.

Los derechos humanos son atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado. La dignidad de la persona humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos u otros derechos necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad; reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida integralmente si excepción alguna. Los derechos humanos son universales en tanto son inherentes a todas las personas y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad. La protección a los Derechos Humanos es una restricción al ejercicio estatal. El termino “derechos fundamentales” se refiere a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los tratados internacionales.

La parte dogmática de la Constitución recopila las Garantías Individuales, entendidas como las seguridades, respaldos o afianzamientos que el Estado Mexicano otorga a los derechos humanos, de tal suerte que todos los gobernados se encuentran vinculados a asegurar el cabal respeto a estas prerrogativas esenciales. El estado de derecho, es la idea de control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, aparecen, pues, como centrales en el concepto del Estado de Derecho en relación con el respecto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales.

Los elementos de las contribuciones son: sujeto (activo y pasivo), objeto, base, tasa o tarifa; la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

La SCJN ha reconocido los principios tributarios en la CPEUM, en el artículo 31, fracción IV, principios que son los siguientes: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto publico.

Conforme a las leyes fiscales, los contribuyentes se clasifican en personas físicas y morales, cuyas obligaciones y derechos se encuentran normados principalmente en “Leyes Federales” (y en leyes locales en algunos casos, tratándose principalmente de los Códigos Civiles), que regulan todos los aspectos necesarios para el ejercicio de los derechos, que según las necesidades en particular, pueden tomar diversas formas; por lo cual, dichas leyes son especializadas, pues solo de esa manera se concibe un orden jurídico normativo que se busca sea efectivo.

En ese orden de ideas, tenemos: actos de comercio, regulados en el CC; títulos de crédito, regulados en la LGTOC; instituciones bancarias y sus operaciones reguladas por la LIC; aseguradoras y afianzadoras, reguladas por la LISF; intermediarios bursátiles, regulados por la LMV; sociedades mercantiles, reguladas por la LGSM; sociedades civiles, reguladas por el CCF y de los Estados; etc. Y sin sin mencionar las leyes supletorias para cada caso.

El CFF en muchas partes de su articulado, retoma figuras jurídicas de diversas leyes federales, las introduce a dicho Código, en algunos casos respetando su naturaleza jurídica, es decir, como se encuentra regulada dicha figura en su ley especial; y en otros casos, al introducir diversas instituciones jurídicas al citado Código, las “deforma” con el fin de facilitarles a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de determinación y cobro de contribuciones, generando incertidumbre y falta de certeza jurídica de las obligaciones fiscales del contribuyente cuando es sometido por el Estado en su papel de recaudador.

Existen también casos, donde diversas leyes federales de la misma jerarquía que el CFF, regulan aspectos que influyen en el ámbito fiscal, aspectos que son contrarios a las leyes tributarias, emanados de cuerpos normativos de la misma jerarquía; situación que en la practica cotidiana, representa problemas y ventajas para la autoridad fiscal y para los contribuyentes; principalmente para estos últimos, representa la posibilidad de eludir el pago de contribuciones, por los

conflictos normativos que se presentan, al no estar las diversas leyes federales articuladas (incluyendo las fiscales) de manera sistemática y armónica, que permitan una debida aplicación sin que se den dichos conflictos.

Lo anterior, en muchos casos, representa la, posibilidad de pagar o no pagar contribuciones por parte de los contribuyentes, no por falta de leyes al respecto, sino por la mala sistematización de las leyes federales con las leyes fiscales, que ante un entorno donde debe imperar la legalidad, el respeto a los derechos fundamentales, derechos humanos y sus garantías, la pericia del contribuyente, mas la falta de certeza jurídica por el entramado jurídico fiscal mal sistematizado, genera conflictos normativos, que dan paso a la elusión fiscal, que a pesar de las constantes reformas legales en materia fiscal, representa hoy en día, un problema serio y de actualidad que merece ser estudiado.

Ejemplos de las inconsistencias en las leyes federales (incluyendo las fiscales), que generan conflictos normativos, y que dan paso a la elusión fiscal, existen muchos, como podemos verlos en el arrendamiento financiero; la persona física que para efectos fiscales en determinados casos, es persona moral; la asociación en participación; las copias simples como documentos que sirven de sustento para el actuar de la autoridad fiscal; y las garantías del interés fiscal, por mencionar algunos; asi como casos de inconstitucionalidad de normas del CFF, como las llamadas “multas de fondo”; el “error” en los actos de las autoridades fiscales; la improcedencia del recurso de revocación para las afianzadoras; y, la legal retroactividad del CFF en perjuicio del contribuyente, por mencionar algunos casos.

Los problemas mencionados en este capitulo y otros mas que existen, derivan de conflictos normativos entre leyes federales que tienen la misma jerarquía que las leyes fiscales, problemas que son utilizados por abogados o despachos especializados en el área fiscal y en otras áreas jurídicas, para hacer “estrategias de elusión fiscal” y en algunos casos, tanto evitar el nacimiento de un adeudo fiscal, no pagar, pagar menos o retardar el pago,

También los conflictos normativos fiscales son utilizados por los contribuyentes para llevar los adeudos tributarios a formas de extinción de obligaciones fiscales como la caducidad, prescripción, insolvencia, cancelación, etc., todo ello al amparo de leyes federales, que no necesariamente son fiscales, pero que aplican.

Tratándose de las autoridades fiscales, los conflictos normativos fiscales, el muchos casos también les favorece, pues haciendo de lado leyes federales que aplican de manera supletoria, se limitan a aplicar “solo” el CFF con fines recaudatorios, aunque violen derechos fundamentales.

Esta realidad jurídico fiscal, no es nueva, ha existido desde hace mucho y constantemente permea en diversas figuras jurídicas que apoyadas en una ley federal, al ser retomadas por la legislación fiscal, generan conflictos que necesariamente su solución va mas allá del derecho positivo, pues este ultimo es conducido para evidenciar conflictos normativos que se manifiestan a favor o en contra de particulares y de autoridades fiscales, y que definitivamente se alejan de la certeza jurídica que debe prevalecer para las partes y que por la falta de sistematización y armonía entre las leyes federales con las fiscales, el escenario para los actores se torna incierto, donde lo que se impone es la pericia y el mejor manejo de los conflictos normativos “de la mano” de la legalidad, pues esta ultima en muchos casos (como los mencionados y otros) lejos de poner orden, produce incertidumbre jurídica para las partes que necesariamente implica el perjuicio para una de ellas.

Así también, se considera lo que establece Jorge Witker, al señalar que en las investigaciones jurídicas se debe buscar una visión multidisciplinaria que explique los fenómenos sujetos a investigación. Por ello, otras disciplinas del conocimiento se han ido en busca de su explicación, como se realiza en el presente trabajo, para entender esa “realidad jurídico-fiscal que nos confronta”.

El tercer párrafo, del artículo 1º constitucional señala en cuanto a los deberes de todas las autoridades (incluyendo las fiscales) y principios rectores de derechos humanos que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Considero sobre el particular y para efectos de la presente investigación, que el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM puede dividirse en dos partes, la primera en la obligación de contribuir, y la segunda que esa obligación sea de se manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes; la obligación de contribuir, en cuanto a formas y procedimientos, debe ser respetando el principio de legalidad, esto es con toda la certeza jurídica para el contribuyente, conforme al derecho humano de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la CPEUM.

Los Derechos fundamentales previstos en los Convenios internacionales en que resultan agraviados los particulares en su carácter de contribuyente, ocurre cuando no se cumple con el presupuestos de contar con un sistema impositivo justo, como en el presente caso de estudio, y el agravio al contribuyente es precisamente a su de propiedad y se violenta también el principio de igualdad.

Lo anterior confirma la obligación del Estado mexicano de aplicar procedimientos conforme a derecho, esto es, conforme a las leyes vigentes y aplicables, sin un orden en especial, sino buscando en todo momento el respecto a los derechos fundamentales, es decir, a todos los derechos reconocidos que formen parte de un ordenamiento jurídico.

CAPITULO SEGUNDO

LA ELUSIÓN FISCAL, LOS CONFLICTOS NORMATIVOS Y UNA EVIDENCIA DEL PROBLEMA

En todas las cosas, y en el derecho sobre todo,
debe contemplarse la equidad.

Paulo[201].

En el presente capitulo de la investigación explicamos que es la elusión y como se proyecta en el ámbito fiscal, partiendo del concepto desde sus raíces filológicas hasta jurídicas.

El fenómeno de la elusión fiscal, tiene diferentes perspectivas y posiciones, situación que es valida cuando el derecho positivo no regula de manera textual el concepto, aspecto que en el presente capitulo se da cuenta de ello, además se señala, lo que sobre el particular, contiene la legislación tributaria en México y en diversos países que se mencionan.

Se da cuenta del alcance del concepto de “conflictos normativos”, que también se surten en la especie respecto de la materia fiscal, en beneficio de una parte y en detrimento de otra, pero dentro del marco de la ley, situación que se desprende claramente del ejemplo a que detalle se expone, esto es, cuando se aborda el tema de las SSS como una evidencia del problema.

I. La elusión

La palabra elusión, como concepto, tiene sus propias características y alcances, sin relacionarla con ninguna área del conocimiento en especial; por lo

cual, para tener una idea mas amplia del concepto, es imprescindible analizarlo desde diferentes posiciones.

1. Significado filológico

Según el Diccionario de Términos Filológicos, tratándose de la palabra *elusión*[202]*,* nos remite al significado de la palabra *paráfrasis*[203] que significa: "Rodeo que se emplea para expresar un concepto único"; dentro de las acepciones de la palabra paráfrasis, encontramos la *paráfrasis literaria*[204] que es lo "Que se practica para *evitar* una palabra (elusión) …".

Vemos que la palabra elusión, desde sus raíces, hace referencia a la idea de *evitar* algo, es decir, hacer lo necesario para que algo no suceda y de suceder, determinada persona no se vea afectada.

2. Significado gramatical

La palabra *elusión*[205]*,* significa acción y efecto de eludir. Por su parte, la palabra *eludir,*[206] deriva del latín *eludère,* que significa evitar con astucia una dificultad o una obligación; esquivar el encuentro con alguien o con algo; no tener en cuenta algo por inadvertencia o intencionalmente.

A mayor abundamiento, y desde el punto de vista de la *lógica*[207], para Eli de Gortari,[208] la palabra *elusión,* significa acción y efecto de eludir. Por su parte, la palabra *eludir,*[209] significa huir de la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún

---

[201] Halperin, Gregorio, *op. cit.,* p. 115.
[202] Lázaro Carreter, Fernando, *Diccionario de términos filológicos",* 3º edición, España, Gredos, 1998, p. 156.
[203] *Ibídem.* p. 319.
[204] *Ídem.*
[205] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 874.
[206] *Ídem.*
[207] Ciencia que expone las leyes, modos y formas de las proposiciones en relación con su verdad o falsedad. Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 1396.
[208] De Gortari, Eli, *op. cit.,* p. 166.
[209] *Ídem.*

artificio; hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de alguna maniobra o artificio.

De las acepciones antes mencionadas, respecto de la palabra *elusión* encontramos coincidencias a destacar, que es la *acción de evitar o esquivar intencionalmente alguna dificultad utilizando algún artificio (habilidad), que no necesariamente implica hacer algo malo*. Queda clara la esencia del concepto, mismo que en el plano jurídico y fiscal se allega de mas elementos para cumplir su fin.

3. Significado jurídico

Diversos diccionarios jurídicos en México, dan cuenta del significado jurídico-gramatical de la palabra elusión, sin el animo de abundar y ser repetitivo, solo hare referencia a un diccionario que establece una definición completa e interesante del concepto.

Guillermo Cabanellas,[210] señala que la palabra *elusión* significa actitud o resultado de eludir; por tanto, rehuida de lo hostil, perjudicial, peligroso o molesto. Asi mismo, la palabra *eludir*[211] significa evitar hábilmente las dificultades o los peligros; frustrar con artificios y sutilezas los efectos desfavorables o que perjudiquen; en polémica y luchas, impedir la acción del contrario con astucia e incluso engaños.

La palabra elusión, desde la perspectiva jurídica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "***engaño"*** para impedir la acción del contrario, engaño que no necesariamente implica actuar en contra de la ley.

[210] Cabanellas Guillermo, t. III, *Op. cit.*, p. 402.
[211] *Ídem.*

II. La elusión fiscal

En México la elusión fiscal no es un concepto que este contemplado y definido en ninguna ley, y la doctrina ha dado cuenta de ese concepto, en su mayoría, como algo que no es contrario a la ley, veamos algunas reflexiones.

Para Hugo Carrasco Iriarte[212], sucede *elusión fiscal,* cuando el particular *evita la causa fiscal utilizando los medios lícitos, esto es, no prohibidos por la ley*.

Para Tapia Tovar,[213]la doctrina es unánime al utilizar los términos jurídicos evasión y elusión, al señalar a la primera como antijurídica y contraria al texto de la ley que impone una obligación tributaria de pago relacionada con un hecho generador y la segunda como forma de utilizar construcciones jurídicas, lagunas de ley que impidan ser atrapados en la figura de la norma tributaria.

Para Rafael Padron,[214] la elusión fiscal tiene lugar cuando se evita entrar en determinada situación jurídica o de hecho, mediante procedimientos de naturaleza económica y siempre dentro de la ley, para obtener un beneficio tributario, aprovechando las diferencias, incertidumbres y lagunas de la norma impositiva. Para este tratadista, la principal característica de la elusión fiscal es la inactividad o abstención, para no colocarse dentro del hecho generador del crédito fiscal.

La doctrina en otros países, también da cuenta del concepto de elusión fiscal, asi como sus razones y mecanismos.

La resistencia al pago del tributo, en general, y la elusión fiscal, en particular, encuentran sus raíces mas profundas en la innata tendencia del hombre a perseguir el máximo beneficio con el menor esfuerzo.[215]

---

[212] Carrasco Iriarte, *op. cit.,* p. 287.
[213] Tapia Tovar, Jose, *La evasion fiscal*, México, Porrua, 2000, p. 51.
[214] Padrón y Álvarez, Rafael, *La planeación fiscal*, México, Editado por el autor, 2013, p. 210.
[215] Pollari, N., *Diritto tributario. Tra principi giuridici ed economía della finanza pubblica*, Roma, Editorial Laurus Robuffo, 1995, p. 154.

En efecto, cualquiera que aparezca como sujeto pasivo de una obligación tributaria tendera a sustraerse a su satisfacción, en la medida de lo posible, buscando el ahorro tributario como objetivo principal.[216]

Desde el punto de vista económico, la diferencia entre ambas conductas (elusión y evasión) podría establecerse del modo siguiente: mientras que la elusión podría considerarse en un sistema económico liberal no solo como una posibilidad, sino como una necesidad, un "comportamiento siempre debido".[217]

La elusión fiscal, se entiende como una actividad motivada por una *maliciosa intensión* de evadir un impuesto justo, a través de empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente, concepción que no acepta respecto a su naturaleza ilícita, y se pronuncia en contra de su configuración como tipo penal.[218]

Como puede apreciarse, la doctrina en general coincide, en el nombre de los conceptos, salvo Bochiardo y Sampaio Doria, en que para ellos ambos conceptos, elusión y evasión tienen el mismo significado.[219]

La elusión y la evasión fiscal, se convierte en la "norma" en la practica fiscal. Debería darse por hecho que el comportamiento normal de todas las personas y empresas comerciales será el de practicar la elusión fiscal en la medida en que tenga incentivos y oportunidades para ello; todo esto sobre la base de que muchos intentarán evadir lo máximo posible sus obligaciones tributarias.[220]

---

[216] Mathews, Russell, *anatomía de la elusión y la evasion fiscal*, numero 31, España, Hacienda Publica Española, 1984, p. 334.
[217] Carrasquer Clari, Maria Luisa, *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Valencia, Tiran lo Blanch, 2002, p. 131.
[218] Rios Granados, Gabriela, *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, p. 243.
[219] Tapia Tovar, Jose, *op. cit.*, p. 51.
[220] Mathews, Russell, *op. cit.*, p. 334.

La carga tributaria correspondiente a una determinada operación es reducida o evitada sin que se verifique violación alguna de ley, de modo que faltando transgresión directa de la norma, la conducta no puede reconducirse al ámbito del ilícito tributario. Asi, la elusión se caracteriza por ser un comportamiento que queda siempre de los confines de un juego legal, tendiendo a extraer del mismo tenor literal de las normas una implícita confirmación de su propia legitimidad.[221]

Se considera como elusiva la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del presupuesto constitutivo de la deuda tributaria o a atenuar su importe.[222]

Por lo antes planteado, el tener la actitud jurídica de erosionar la base del impuesto o evitar el pago del tributo o retardarlo por parte del contribuyente, actuando dentro del marco jurídico aplicable cuidando no situarse en el supuesto normativo, doctrinariamente no se considera propiamente un acto contrario a la ley que implique algún tipo de sanción, sino mas bien, implica evitar de manera total o parcial el pago de una contribución.

1. Evitación o economía de opción

Como se ha comentado, si bien algunos autores (la minoría), sostiene que que elusión fiscal es sinónimo de evasión o defraudación, también tenemos aquellos que a la elusión la dividen en elusión ilegitima o delito y elusión legitima, conocida como “economía de opción”.

La “elusión legitima”, es un supuesto de no sujeción a la norma tributaria, por no configurarse el hecho generador previsto en la hipótesis de incidencia o en el mandato de pago, por simple abstención o por haber recurrido a formas jurídicas, que aun siendo alternativas, no son por ello ficticias o simuladas.

[221] Cipollina, S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padua, Editorial Cedam, 1992, p. 135.
[222] Tabellini, P., *La alusión fiscale*, Milan, Editorial Guiffré, 1998, p. 34.

Uno de los problemas mas difíciles es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la economía de opción (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices.[223]

El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas, diferentes de las razonablemente usuales constituye realmente una conducta antijurídica. Un importante sector de la doctrina ha expresado su opinión en el sentido de que las partes no tienen obligación alguna de elegir el camino mas gravoso para sus intereses, y la jurisprudencia en diversos países ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las normas jurídicas tributariamente mas benéficas para sus intereses.[224]

Pero esta indiscutible libertad de las partes a elegir la investidura jurídica que le proporciona mayores ventajas fiscales, no debe llevar a la conclusión de que en ningún caso la adopción de formas impropias o diferentes de las razonablemente usadas llegue a constituir una conducta antijurídica, por el hecho de no estar esas formas prohibidas por el derecho privado. Sobre tan complejo tema, pensamos que la base fundamental de la cuestión consiste en no confundir la evasión tributaria por abuso de las formas (o elusión tributaria) con la simple "economía de opción", mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es valida y perfectamente legitima.[225]

La *intentio juris* y la *intentio facti* se muestran coincidentes entre si. El negocio o acto jurídico ejecutado o que va a ejecutarse tiene determinada finalidad fáctica, y el "ropaje jurídico", aun siendo alternativo, no es por ello ficticio, ni

[223] Rios Granados, Gabriela, *Diccionario de derecho fiscal y financiero, op. cit.,* p. 243.
[224] *Idem.*
[225] *Ibidem.,* p. 244.

constituye una mascara destinada a ocultar una finalidad diferente. No existe en este caso, abuso de formas.[226]

Considerar inmoral el negocio que produce ahorro de impuestos supondría desconocer la muy justificada vocación de la vía económica de encontrar, en la medida de lo posible, vías no gravadas."[227]

Vemos entonces que una cosa es ordenar los negocios de manera tal para pagar menos tributos, eligiendo la forma jurídica licita mas favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible, distorsionándolo mediante simulaciones que alteren la vestidura jurídica normal.[228]

Asi, es derecho de los ciudadanos organizar su vida, sus actividades personales y profesionales de la forma en que consideren mas razonable y conveniente conforme a la ley, incluyendo a las leyes tributarias.

Tratándose de la problemática planteada en el capitulo I, de la presente investigación, y después de lo señalado por la doctrina y en la ley, se considera que un contribuyente, no tienen obligación legal alguna de elegir el camino mas gravoso para sus intereses, que seria elegir el camino que le obliga a pagar mas impuestos o pagar de inmediato, pero si una ley aplicable que le brinde la posibilidad de optar por pagar menos contribuciones o pagar después, esa economía de opción o elusión fiscal, de ninguna manera implica una infracción o delito cometido en contra de los intereses del Estado, pues si partimos de un orden de legalidad que debe imperar, y la opción que toma el contribuyente para pagar menos impuestos se encuentra sustentada en ley, entonces es jurídicamente licito y viable, pues como ha quedado explicado, la elusión fiscal no es un acto contrario a la ley.

---

[226] *Idem.*

[227] Hensel, Albert, *Derecho Tributario* (traducción por Andrés Báez Moreno y otros), Madrid, Editorial Marcial Pons, 1933, pp. 230 y 231.

2. Autonomía de la voluntad

La autonomía de la voluntad es una garantía fundamental que consiste en la libertad de las personas de realizar actos, contratos o negocios jurídicos velando por sus intereses.

De Castro, definió la autonomía privada, como el poder complejo reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de libertad que le pertenece como sujeto de derechos, sea para crear reglas de conducta para sí y en relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad en cuanto actuación de la vida social.[229]

Al ser un principio fundamental del ordenamiento jurídico, la libertad con que las personas puedan organizar y desarrollar sus negocios, también es un principio aplicable en derecho tributario. Así, se ha sostenido que *es a la vez legítimo y razonable organizar los negocios y asuntos personales de modo de atraer la menor incidencia de impuesto que sea posible. El creciente alcance de las leyes tributarias, la complejidad de sus disposiciones y las altas tasas impositivas hacen más necesario que nunca que, tanto las empresas económicas como las personas físicas, planeen sus hechos tributarios con considerable cuidado.*[230]

Esto es, las personas pueden elegir libremente si desean constituir una persona moral o realizar actividades como persona física, si desean uno o mas contratos para realizar su actividad, etc., los contribuyentes pueden hacer lo que consideren le genere menos costos, sea administrativamente mas sencillo, minimizar el costo o retrasar su pago, todo en función de la autonomía de la voluntad, sin que por ello se realicen actos contrarios a la ley que implique algún tipo de falta y genere una sanción.

---

[228] Rios Granados, Gabriela, *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, *op. cit.*, p. 245.
[229] De Castro, Federico, *El Negocio Jurídico*, Madrid, Editorial Civitas, 1991, p. 12.
[230] Splitz, Barry, *International Tax Planning*, 2a edición, Londres, Editorial Butterworths, 1983, p. 1.

En las relaciones jurídico tributarias, existe una diferencia respecto a las relaciones puramente civiles; en estas últimas, se materializa la voluntad de las partes siendo estas particulares y en las primeras la relación es entre un particular (contribuyente) y el Estado (en cualquiera de sus niveles: federal, estatal y municipal), donde en buena medida la voluntad de las partes tiene su razón de ser en la ley tributaria. Este es el limite el principio de autonomía de la voluntad.

Creemos que no existe inconveniente para que su use la expresión de la "autonomía privada en materia tributaria", en el sentido amplio del termino, esto es, como poder reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, como valor íntimamente unido a la libertad de la persona, manifestación necesaria del respeto que le es debido.[231]

En definitiva, el problema de la autonomía es, ante todo, un problema de limites.[232]

3. La elusión fiscal en otros países

El tema de elusión tributaria no es propio de México, es mas, en otros países se encuentra mas desarrollado desde el punto de vista del derecho positivo, donde los legisladores han abordado el tema do forma mas seria, por considerarlo de suma importancia, alguno de mejor manera que otros, pero en definitiva han puesto mas atención.

A. España

En el ordenamiento tributario de *España*, la necesidad de evitar la elusión de la tributación y la burla de la ley en perjuicio de los intereses de la Hacienda, fue plasmada en la primera redacción de la Ley General Tributaria, con la

[231] Carrasquer Clari, Maria Luisa, *op. cit.*, p. 171.

introducción de dos preceptos de alcance general. De un lado, el artículo 24.2 introduciría en el sistema fiscal positivo la técnica del fraude a la ley, exceptuando la prohibición de aplicar analógicamente la norma que define el hecho imponible, cuando se probase en expediente especial el propósito de eludir el tributo. De otro lado, el artículo 25, asentado en la idea de una dualidad de naturaleza del hecho imponible, *prescindiendo de las formas jurídicas elegidas por los interesados y de la denominación interesada*.[233]

Actualmente, existe una nueva regulación que combate la elusión, al establecerla como sinónimo del fraude a la ley, incluyendo conceptos como "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y "simulación", para quedar como sigue:[234]

> "Artículo 13. Calificación.
>
> Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.
>
> Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
>
> 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 aminore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:
>
> a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
> b. 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 o propios.
>
> 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

---

[232] Ferri, L., *La autonomía privada*, traducción española de Luis Sancho Mendizábal, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1969, p. 5.

[233] Carrasquer Clari, Maria Luisa, *op. cit.*, p. 139.

[234] Oyarsún Anguita, Cristian, *"Los retos en la aplicación de las clausulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea"*, Agencia Estatal de Administracion Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios fiscales, 2017, p. 76. Puede consultarse en: *https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf* echa de consulta 26 de septiembre de 2020.

3. 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.

Artículo 16. Simulación.

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

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

Así, el artículo 15 de la Ley General Tributaria contiene la norma general antielusiva, la cual en primer lugar presupone que el contribuyente evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se aminore la base imponible o se aminore la deuda tributaria, es decir, que exista una ventaja tributaria.[235]

Ruiz Almendral afirma que el concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, entre otras).[236]

Por su parte, para García Novoa, lo que caracteriza a la norma del artículo 15, es que entrega a la Administración herramientas para hacer tributar lo que denomina "actos" u "operaciones atípicas" no gravadas o gravadas por una norma tributaria diferente a la que se ha acogido el particular, es decir, permite a la administración tributaria enfrentar las situaciones de abuso.[237]

[235] *Ibidem.* p. 77.
[236] Ruiz Almendral, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación practica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacionales y comunitarios*, Madrid, Editorial Aranzadi, 2006, p. 80.
[237] García Novoa, Cesar, *La clausula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2004, p. 341.

Sobre el particular, la legislación española, como podemos ver, tiene avances significativos e interesantes, pues prohíbe el uso de formas jurídicas no fiscales con independencia del nombre que se les haya dado, en caso de existir algún conflicto de aplicación de la norma tributaria, la autoridad fiscal previo informe, podrá determinar el uso correcto o incorrecto del uso de la norma fiscal, determinando intereses de demora y en su caso, la simulación. Con esta normativa es claro que se evita la elusión fiscal derivada de conflictos normativos.

B. Alemania

El ordenamiento alemán fue uno de los primeros en reaccionar contra los efectos devastadores de la elusión y el abuso de la norma. La exigencia de arbitrar una lucha eficaz contra el fenómeno elusivo, en defensa de los intereses de la Administración tributaria, fue ya plasmado en la Ordenanza Tributaria de 1919 (*Reichsabgabe-nordgnung*) con la introducción de una clausula de alcance general. En concreto, la defensa contra la elusión fiscal se articula en un doble frente. Por una parte, el & 4 introduce la interpretación económica de las normas tributarias. Por otra, el & 5 trata de impedir que la obligación tributaria sea eludida o erosionada a través del abuso de las formas de configuración del Derecho Civil, disciplina plasmada posteriormente – sin cambios significativos – en el & 10 de la ordenanza tributaria de 1931 (*Reichsabgabe-nordgnung*).[238]

La Ordenanza Tributaria de 2008, en el capitulo denominado “deuda tributaria”, señala en su artículo 42, lo siguiente:[239]

> 1. No será posible eludir la legislación fiscal al abusar de la ley mediante la ejecución de esquemas de planificación tributaria. Cuando se haya cumplido el elemento de la disposición de una ley fiscal individual para evitar la elusión de impuestos, las consecuencias jurídicas se determinarán con arreglo a esa disposición. En caso contrario, en caso de abuso en el sentido de la subsección, el crédito fiscal se producirá de la misma manera en que se produzca a través de la utilización de opciones legales apropiadas para las operaciones económicas de que se trate.

[238] Carrasquer Clari, Maria Luisa, *op. cit.*, p. 141.
[239] Anguita Oyarsún, Christian, *op. cit.*, p. 86.

2. Se considerará que existe abuso cuando se elige una opción legal inapropiada que, en comparación con una opción apropiada, conduce a ventajas fiscales no previstas por la ley para el contribuyente o un tercero. Esto no se aplicará cuando el contribuyente muestre evidencia de razones no tributarias para la opción seleccionada que son relevantes cuando se visualizan desde una perspectiva general.

Así, su redacción actual persigue actos que mediante configuraciones legales inadecuadas confieran al contribuyente o a terceras personas beneficios fiscales contra la intención de la ley. No se aplica si el contribuyente prueba la existencia de motivos no tributarios para la construcción elegida que sean relevantes a la luz de la situación en conjunto.[240]

En la legislación tributaria alemana, es claro la prohibición al contribuyente de usar opciones legales que le puedan traer ventajas fiscales. Sin embargo, cabe la posibilidad del análisis en conjunto de la situación si el particular demuestra la existencia de motivos no tributarios.

C. Italia

El artículo 7º del Código Tributario Italiano, señala que son inoponibles a la administración financiera los hechos, los actos y los negocios, incluso coligados entre ellos, privados de validas razones económicas, dirigidos a rodear obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento tributario, y a obtener asi reducciones del impuesto o reembolsos, de otro modo indebidos. La administración financiera desconocerá las ventajas tributarias asi obtenidas.[241]

En definitiva, al margen de la aprobación de una norma antielusiva general, se ha consolidado en el ordenamiento tributario italiano la tendencia a combatir la elusión mediante instrumentos específicos, generalmente, exponentes de un mismo remedio: el principio de las validas razones económicas.[242]

---

[240] *Ídem.*
[241] Carrasquer Clari, Maria Luisa, *op. cit.*, p. 145.
[242] Tabellini, P., *Il progretto gobernativo antielusiones*, boletín tributario no. 14, Italia, 1997, p. 1062.

A la Administración incumbe la carga de la prueba de demostrar que el contribuyente ha obtenido un beneficio fiscal contrario a la finalidad de la ley. El contribuyente debe, no obstante, probar la existencia de motivos económicos diferentes de la pura fiscalidad en la construcción cuestionada. Cuando se aprecie el abuso de derecho basado en la norma general, la norma italiana establece que deberá concederse previamente audiencia al obligado tributario y que en tanto no recaiga un decisión de la primera instancia de recurso ante el tribunal administrativo, la decisión no será ejecutiva ni devengará intereses ni sanciones.[243]

En caso de ser declarado el abuso de derecho se aplicará la norma de modo tal que la estructura inadecuada no es reconocida a efectos fiscales, de acuerdo con la verdadera naturaleza económica de los hechos comprobados. No se contemplan provisiones específicas en cuanto al régimen sancionador por la implicación en un esquema abusivo. El régimen sancionador general varía desde un 100% a un 200% de la cuota defraudada.[244]

Como podemos apreciar, en la legislación tributaria italiana, la elusión fiscal, la denominan “abuso de derecho”[245] basado en una “norma general” esta sancionado, siempre y cuando, previa audiencia al particular, se demuestre; sin embargo, no se señala nada tratándose del uso de normas jurídicas específicas, que es donde se presenta también la elusión, pudiendo presumir que la norma general esta por encima de la especial, y por ello, no se hace mención de esta ultima.

D. Argentina

La clausula general antiabuso está representada por el principio de realidad económica, el cual fue incorporado por la Ley 11.683 a partir del año 1946, y

[243] Anguita Oyarsún, Christian, *op. cit.*, p. 90.
[244] *Idem.*
[245] El tema de “abuso de derecho”, también conocido como “abuso de normas”, se trata específicamente mas adelante, en la presente investigación.

actualmente se encuentra previsto en los artículos 1o y 2o de la Ley de Procedimiento Tributario, ley que tuvo una clara influencia del célebre autor Dino Jarach, y que asimismo tuvo una influencia en la norma del Modelo de Código Tributario.[246]

Cabe destacar que el principio de la realidad o interpretación económica tuvo un gran desarrollo en Alemania en las primeras décadas del siglo XX, el cual vino a reaccionar contra la interpretación formalista que prevalecía en la época. Este principio ha sido explicado desde el punto de vista de que el *Derecho tributario al tener finalidades propias y atiende a distintos intereses de los protegidos por el Derecho privado*, y considerando que el Derecho tributario se explica y se justifica como la actividad normativa dirigida a hacer cumplir el deber general de contribuir al sostenimiento de gastos públicos con base en la capacidad económica de individuos y sociedades, se concluye que el concepto de hecho imponible apunta a relaciones económicas privadas con lo cual los comandos del legislador tributario y los actos de los contribuyentes deben respectivamente interpretarse y calificarse por el intérprete y aplicador de la norma – salvo muy pocas excepciones- según la realidad económica subyacente, las intenciones empíricas de las partes y no según las formalizaciones jurídicas perfeccionadas por los contribuyentes.[247]

> **"Artículo 1º**. En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.
>
> **Artículo 2°**. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los

[246] Anguita Oyarsún, Christian, *op. cit.*, p. 95.
[247] Godoy Marciano, S., *Fraude a la ley y conflictos en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid, Editorial Institutos de Estudios Fiscales, 2005, pp. 99 y 100.

contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos."

Según la tesis de la realidad económica, es vinculante para el intérprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos, de donde se extrae, como corolario, que cuando el presupuesto de hecho aparezca vinculado a esas estructuras jurídicas, es legítimo concluir que la voluntad de la ley ha sido abarcar a toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico".[248]

Cabe destacar además que la norma del artículo 2o de la Ley 11.683 resulta aplicable para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, de tal manera que entrega al intérprete una potestad calificadora de los hechos, para que pueda en determinados casos desentenderse de las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica.[249]

Si bien, la *realidad económica* de las operaciones que realiza el contribuyente es el primer y único factor a considerar para efectos tributarios, no se puede dejar de lado el andamiaje jurídico de figuras no fiscales que intervienen en las operaciones que realice el contribuyente, pues si bien desde la perspectiva de la hacienda debe imperar la recaudación, desde la perspectiva del particular se debe respetar el orden jurídico establecido aun tratándose de normas no fiscales, pues de no ser asi, estaríamos ante un escenario en donde las leyes tributarias funcionen por encima de las otras leyes o por encima de las que se opongan a ls mismas.

Por otra parte, es dable destacar que tanto la Corte Suprema de Argentina como la Procuraduría General de la República han reconocido la planificación

[248] Tarsitano A., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008, p. 866.
[249] Anguita Oyarsún, Christian, *op. cit.*, p. 96.

tributaria legítima que pueden llevar a cabo los contribuyentes, al coincidir en que nadie está obligado a pagar más impuestos de los que la ley establezca, y, por ende, no puede merecer reproche jurídico el esfuerzo honesto y legal que realice todo contribuyente en aras de pagar el menor impuesto posible.[250]

Por su parte, en el reconocimiento de la libertad que tienen los contribuyentes para organizarse, el Tribunal en lo Penal Económico No 1 ha sostenido que *"fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de la más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos imponibles para satisfacer las pretensiones del fisco cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta de la fijada por el legislador. Este campo propio de la actuación libre del eventual contribuyente puede ser consecuencia de la imprevisión, pero también de la decisión consciente del legislador, pero en ambos casos no habrá hecho imponible y, consecuentemente, no podrá configurarse la violación de las normas ya mencionadas.*[251]

De esta manera, la aplicación del criterio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria, ya que una conclusión distinta afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría una vulneración al principio de la seguridad jurídica (Fallos: 319: 3208, in re "Autolatina Argentina S.A. c/ Dgi, 27/12/1996).[252]

Si bien, en la legislación tributaria argentina, se reconoce la autonomía de la voluntad al coincidir en que nadie esta obligado a pagar mas impuestos de los que la ley establece, también esa libertad no puede substraerse de la realidad económica de la operación, dejando de lado las formalizaciones jurídicas, que de

[250] *Ibidem.* p. 98.
[251] *Ibidem.* pp. 99 y 100.
[252] *Ibidem.* p. 100.

existir, se considera que se esta ante una elusión tributaria, que no produce efectos jurídicos.

F. Bolivia

Las normas anti-elusivas en términos generales, se han edificado con base en presunciones y en la regla general de interpretación establecida en el artículo 8 del Código Tributario de Bolivia, el cual contempla lo siguiente:

En el artículo 8o, se contempla una norma general antielusión.

- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.
- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

    a. Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.
    b. En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

Así, de esta normativa se deduce claramente, que el principio de interpretación económica puede considerarse en la aplicación de las normas, no obstante es fundamental analizar las operaciones considerando su esencia jurídica.[253]

Si bien, en Bolivia no se establece una clausula antielusion en una norma general como podría ser su constitución, el Código Tributario da cuenta de la posibilidad de que dichos actos se realicen y los desestima, apuntando que lo

[253] *Ibidem.* p. 105.

determinante para el tributo, es también la realidad económica, dejando la posibilidad de determinar la simulación y el hecho generador gravado será el efectivamente realizado con independencia de las formas.

G. Chile

En el marco de una Reforma Tributaria que abarcó todo el sistema tributario chileno, se introdujo en el año 2014 un conjunto de normas antielusión donde destaca la creación de la clausula general antielusiva o clausula general antiabuso, que tuvo su principal inspiración y modelo en la norma española, la cual tiene una vigencia de más de 50 años, y que, a su vez, tiene su origen en la norma alemana.[254]

Si bien el sistema tributario chileno contaba con varias cláusulas antielusión especiales, contenidas en distintas leyes, hasta el año 2014 no existía una clausula general antielusión que regulara tanto el abuso como la simulación en materia tributaria.[255]

Luego de una ardua discusión parlamentaria, se dictó la Ley No 20.780, de 29 de septiembre de 2014, la cual tiene dentro de sus objetivos más importantes la lucha contra la elusión y la evasión tributaria. Dicha clausula comprende un conjunto de normas que la complementan y que permiten su aplicación, las cuales se encuentran en los artículos 4o bis, 4o ter, 4o quáter, 4o quinquies, 26 bis, 100 bis y 160 bis del Código Tributario, normas que regulan el abuso de las formas jurídicas, la simulación, el procedimiento de consulta vinculante que pueden ejercer los contribuyentes, así como también el procedimiento administrativo y judicial para solicitar la declaración de abuso y simulación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, y también una sanción especial para los asesores que hayan planificado las prácticas elusivas.[256]

[254] *Ibidem.* p. 107.
[255] *Ibidem.* p. 108.
[256] *Ibidem.* pp. 110 y 111.

Como principal característica del procedimiento para declarar el abuso y simulación en Chile, es que ambos deben ser declarados por un órgano jurisdiccional independiente, el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo, mediante un procedimiento especial creado para tales efectos, el cual se encuentra establecido en el artículo 160 bis, y la solicitud para declarar la existencia el abuso o de la simulación, sólo podrá realizarla el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.[257]

En contra de la resolución que dicte el Tribunal Tributario y Aduanero sobre la solicitud de abuso o simulación procederá el recurso de apelación, tanto para la Autoridad Tributaria como para el contribuyente, el cual se concederá en ambos efectos. Finalmente, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma ante la Corte Suprema.[258]

Chile es una de los países mas avanzados en el tema de elusión fiscal en el continente, pues se regula tanto el abuso como la simulación en materia tributaria; es interesante la participación de un organismo independiente de las partes en conflicto (contribuyente y autoridad fiscal), quien determinara si existió abuso o simulación por parte del particular, previa denuncia del Director Nacional del Servicio de Impuestos, procedimiento que tiene varias instancias, lo cual es encomiable, pues no se deja en manos de la autoridad fiscal la facultad de determinar en definitiva dichas faltas, además de no establecer una clausula general cuya interpretación sea inobjetable, ni tampoco circunscribir todo a la esencia económica de la operación, pues son diversas las instituciones jurídicas que intervienen en un esquema de ahorro fiscal, mismas que no se deben desconocer o restarles valor por el simple hecho de tratarse de cuestiones de índole tributario.

[257] *Ibidem.* p. 113.
[258] *Ibidem.* p. 114.

H. México

El CFF no contiene una norma general antielusion, ni mucho menos existe en rango constitucional.

El legislador en México, ha incluido en el CFF algunos paliativos al respecto; como es el artículo 5-A, del citado código tributario, que en la parte que interesa señala:

> **"Artículo 5o.-A.** Los **actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios** y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.
>
> En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, …
>
> La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.
>
> Se consideran **beneficios fiscales** cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.
>
> Se considera que existe un **beneficio económico** razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.
>
> La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los

> contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código."
>
> (El énfasis en subrayado y negritas, es nuestro).

El artículo antes trascrito, es claro al señalar que si una operación realizada por el contribuyente carece de "razón de negocio", la autoridad fiscal podrá recaracterizarlo, siempre y cuando el baneficio fiscal sea mayor que el beneficio económico y sea detectado por la autoridad "solo" en facultades de comprobación. Ahora bien, dicho precepto no es contundente para evitar la elusión, pues basta que con "pesos y centavos" se cuide que el beneficio fiscal no sea mayor que el económico y ya no se estará en el supuesto de estar realizando una operación que carezca de razón de negocio, pudiendo el contribuyente pagar menos impuestos conforme a la ley.

Además, no pasa desapercibido, que en México, asi como en las legislaciones fiscales de otros países antes apuntadas, no se regula en ningún sentido, el hecho de que el contribuyente, apoyado en otras formas jurídicas "retrase" la obligación de pago de la contribución, acto que también es un tipo de elusión que sucede y que no necesariamente implica erosionar la base de impuesto para pagar menos.

Asi mismo, como una medida poco efectiva y disuasoria, el CFF contempla en cinco artículos, el capitulo único, del titulo sexto, denominado "De la revelación de esquemas reportables", figura jurídica mal adoptada por los legisladores en México, misma que deriva de una recomendación de la OCDE.

Las reflexiones sobre el tema de "Los esquemas reportables" regulados en el Código Fiscal de la Federación (CFF), del artículo 197 al 202, representan una serie de consideraciones en las que se analiza partes medulares de que dejo de hacer el legislador en dichas normas jurídicas, principalmente desde el punto de vista "conceptual", es decir, si las "palabras claves" utilizadas en los preceptos

legales fueron las mas acertadas para lo que se pretende, la regulación citada estaría mejor, pues las palabras o conceptos ya insertos en la norma jurídica de la manera en que se hizo, desde mi punto de vista, afectan su eficacia y la aspiración de quien la propuso. No se trata de asumir una posición ideológica, destructiva o elusiva respecto de este tema, es solo una visión, de muchas que existen, que trata de abonar a la mejor construcción del aparato normativo, desde el punto de vista de la critica objetiva[259].

Desde hace muchos años, nuestro país se encuentra en una globalización inminente que ha reconfigurado en muchos sentidos, principalmente económicos, la mayoría de la faz de la tierra. Este efecto globalizador tiene mucha influencia en el plano tributario, mismo que nuestro país va un paso atrás en la armonización de su legislación interna en relación con las exigencias internacionales y de las recomendaciones de organismos internacionales. En ese sentido, la OCDE, mediante la Acción 12, de un proyecto titulado *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS pos sus siglas en ingles), recomendó a México cambios en su legislación interna desde el año de 2013, y que hasta el año 2020 se intentaron seguir dichas recomendaciones, mediante la inclusión en el CFF, del titulo VI denominado: “De la revelación de los esquemas reportables” que consta de seis artículos, regulación con muchos desaciertos medulares.[260]

Es claro que las recomendaciones de la OCDE, no se siguieron de manera correcta, a pesar de tratarse de solo seis artículos del CFF, donde el citado organismo fue claro en recomendar que dichas normas fueran coherentes, claras, eficaces, precisas y dinámicas; aun asi, las partes medulares de dichas disposiciones legales cuestionadas, se apartan de los objetivos recomendados. Sera interesante observar, como se desarrollan en la practica dichos preceptos legales, tanto desde la perspectiva de la autoridad fiscal ante las deficiencias de la

[259] Revilla Cerrillo, Eric Sergio y otro, “Otra mirada a los esquemas reportables”, *Puntos finos, revista especializada de consulta fiscal*, México, Thomson Reuters, año XIV, núm. 302, septiembre 2020, pp. 16 y 24.
[260] *Ibídem.* pp. 23 y 24.

norma, como desde la perspectiva del contribuyente a la luz de los derechos humanos.[261]

Como ha quedado explicado y evidenciado, en México no existen verdaderas normas o clausulas antielusion, solo algunos paleativos realizados por el legislador que no resuelven el problema de fondo.

III. Los conflictos normativos

En México, al no contar con una clausula antielusion contundente incorporada en una ley general o en leyes aplicables a la materia fiscal, cobra relevancia el tema de los "conflictos normativos", pues derivado de ello, se puede no pagar contribuciones, pagar menos, o no menos importante "retardar su pago" (tema del cual no se ha escrito nada), retraso con la finalidad de llevar el adeudo fiscal a alguna forma de extinción de obligaciones fiscales (Prescripción, cancelación, etc.).

Para tener mayor claridad sobre el tema, primero tenemos que analizar el precepto legal que posibilita la aplicación de diversos cuerpos normativos al área contributiva, preceptos que aunque no lo señalan expresamente, abren la puerta de la elusión fiscal derivada de conflictos normativos.

1. El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

Este precepto legal es de gran trascendencia en la interpretación y aplicación de normas jurídico-fiscales, precepto que es aplicable a toda la normatividad en materia de contribuciones y que marca una perspectiva interesante en el problema planteado en la presente investigación, norma legal que señala 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

[261] *Ídem.*

> 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.
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

De acuerdo con Liliana González Varela y Alejandro Ibarra Rodríguez,[262] debe distinguirse entre la interpretación y la aplicación; en tanto la primera, se delibera si es admitida o no el derecho tributario; otra cosa es el resultado de dicha labor. Se puede controlar los métodos de interpretación, pero no el resultado; por ello, la aplicación estricta es el resultado de la concreción normativa a la que obliga el artículo 5º señalado.

En ese orden de ideas, en el primer párrafo del artículo citado, se establece el mandato de aplicación estricta de la normativa, discriminando para ello entre leyes fiscales cuyo objeto normativo sean cargas a los particulares y las que contengan excepciones a las mismas, asi como las que fijan las infracciones a las sanciones. En el segundo párrafo, se instituye la permisión interpretativa de recurrir a cualquiera de sus métodos, en este caso, calificando por omisión “las otras disposiciones fiscales”, es decir, aquellas leyes distintas a las que se impongan cargas o excepciones tributarias, infracciones y sanciones. No menos interesante, es la segunda parte del párrafo segundo en mención, ya que allí se establece la figura de suplencia normativa ante la falta de leyes fiscales expresas acudiendo el derecho común (CCF entre otras leyes federales de la misma jerarquía). Por otra parte, nótese la ausencia de referencia textual a la analogía.

En la presente investigación, cuando nos referimos a la elusión fiscal por conflictos normativos, nos estamos refiriendo por una parte, al manejo que hace el contribuyente, de los elementos esencialles de la contribución (objeto, sujeto,

[262] Gonzales Varela, Liliana y otro, *La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria,* Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), Manual de derecho tributario, 2ª edición, México, Porrúa, 2008, p. 107.

base, tasa o tarifa) acudiendo a otras leyes federales para pagar menos impuestos, y *también* hacer *imposible su cobro o retardarlo*, todo ello apoyado de diversas leyes federales, siendo el artículo 5º del CFF el precepto legal que da la posibilidad para que suceda, derivado de la aplicación supletoria, de allí la importancia de su análisis, pues permite la aplicación supletoria de leyes federales, en un área que tiene pocas instituciones jurídicas propias, pues su mayoría son retomadas de diversas legislaciones de carácter federal.

El texto del artículo 5º del CFF, asi como otros textos, han sido interpretados por el Poder Judicial de la Federación a través de diversas tesis que tratan de explicar la esencia y el significado de la disposición que finalmente abonan al contenido normativo del precepto en materia fiscal; asi, tenemos la siguiente contradicción de tesis:[263]

> **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.

Es interesante la reflexión que se hace en la tesis antes mencionada, pues en otras palabras, puntualiza que tratándose de normas fiscales que generen “incertidumbre”, nos podemos apartar de la interpretación estricta a que hace referencia el artículo 5o del CFF; pero, ¿Cuándo no se genere incertidumbre? Entonces, la aplicación de la ley fiscal debe ser estricta.

---

[263] Registro digital: 185419, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 133/2002, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Diciembre de 2002, página 238, Tipo: Jurisprudencia.

La Segunda SCJN, diferencia entre aplicación e interpretación disponiendo la libertad del método. Resalta especialmente la descripción y la pertinencia de la figura de *aplicación estricta* solo si una ves desentrañado el contenido normativo la hipótesis jurídica coincide con la situación de hecho. Posteriormente, se hacen alusiones a la aplicación analógica:

> **INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.** Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.[264]
>
> (El subrayado es nuestro).

Este criterio abona a la apertura o el retorno del derecho tributario a la teoría general de la interpretación. Por lo tanto, encontramos que el Poder Judicial de la Federación, al momento de interpretar el artículo 5º del CFF vigente, trata de descubrir la esencia del precepto legal, por lo que expresa que es valido interpretar una norma fiscal (incluyendo a aquellas que se refieran al sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa o de procedimiento) a través de cualquier método de interpretación, con excepción de aplicaciones análogas.

Hasta aquí, parece que no existe problema alguno entre interpretación y aplicación de normar tributarias; sin embargo, el tema esencial de la presente investigación tiene que ver con normas legales federales que no son fiscales, pero que si tienen aplicación e impacto fiscal; en los casos reales planteados en la investigación en curso, el artículo 5o del CFF, no hace un pronunciamiento claro

[264] Registro digital: 175569, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 26/2006, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Marzo de 2006, página 270, Tipo: Jurisprudencia.

en cuanto a la interpretación y aplicación de otras normas no fiscales con impactos tributarios.

A. La aplicación estricta

Como se ha mencionado, el artículo 5º del CFF hace referencia al concepto de aplicación "estricta" de la ley tratándose de los supuestos que señala, que a mi parecer, son los mas importantes de una contribución; por ello, resulta de suma importancia analizar dicho concepto.

Según el Diccionario de la Lengua Española, el concepto "*estricto, estricta*", significa "*Estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación".*[265]

De la definición antes trascrita, se desprende que "estricto" implica que no admite interpretación distinta a lo literalmente dicho. En este sentido, el texto normativo (art. 5o del CFF) establece la obligación de interpretar de manera literal, luego entonces surge la interrogante ¿tratándose de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, o procedimiento, se puede utilizar algún otro método interpretativo?.

Dando contestación a la interrogante antes mencionada y por lo comentado hasta aquí sobre el tema, considero que en atención al principio de legalidad, que lleva implícito el principio de aplicación estricta de la ley, en relación a la literalidad del artículo 5º del CFF, tratándose de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución o procedimiento, la interpretación y aplicación de la ley, debe ser a la letra, de manera estricta, pues en caso contrario, el legislador lo hubiera señalado de otra forma; ahora bien, el hecho de que en diversos casos, la aplicación "estricta" a que se hace referencia, se materialice en problemas por la falta de armonización de las leyes, no implica que debamos de apartarnos del texto normativo mencionado o no se tomen en cuenta otras leyes relacionadas y de la

[265] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.* p. 1005.

misma jerarquía, pues en todo caso, es el legislador quien debe poner orden y no las partes en conflicto (contribuyentes y fisco) que apartándose del texto legal, interpreten y apliquen la ley basándose en sus intereses.

B. La aplicación del derecho federal común

El segundo párrafo, del artículo 5º del CFF, establece la posibilidad de aplicar al ámbito fiscal, normas de derecho federal común, dicho precepto señala:

> **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.
>
> (El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Como se puede observar, el legislador admite la aplicación de cualquier método de interpretación cuando no estemos ante los supuestos del primer párrafo del precepto trascrito, y en todos los demás casos, se aplicará de manera supletoria las disposiciones del derecho federal común, es decir, el CCF o cualquier otra ley federal, cuando su aplicación “no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”. Resulta obvio, que las normas tributarias no regulan de manera completa un sin fín de figuras jurídicas que utiliza y que se encuentran en otros ordenamientos legales de la misma jerarquía (sociedades, contratos, personas, títulos de crédito, etc.), luego entonces, dichas figuras jurídicas obedecen a otra naturaleza que no es la fiscal, es decir, resultan contrarias a la naturaleza del derecho fiscal, y no por ello, se utilizan de forma cotidiana tanto por las autoridades fiscales y los contribuyentes, sin que implique una alteración del orden jurídico, sino mas bien, una armonización en la interpretación y aplicación de normas jurídicas de distinta naturaleza para vestir de forma legal un acto ante la insuficiencia del CFF.

¿Hasta que punto el utilizar el derecho federal común para llenar una laguna en materia fiscal o privilegiando la naturaleza jurídica de cualquier institución en el ámbito del derecho invocando su ley primigenia, es un acto que va en contra de la naturaleza del derecho fiscal? ¿o es que se trata de privilegiar la recaudación por encima del orden jurídico aplicable a cada caso?

En muchas ocaciones (como sucede en el tema central de la presente investigación), la legislación tributaria al tomar diversas figuras jurídicas y llevarlas al ámbito fiscal "las deforma" con el proposito de una pronta determinación y cobro de tributos, situación que consideramos grave, pues si bien dichos actos de autoridad se desarrollan al amparo de la legalidad (Derecho fiscal), por otro lado, se dejan de aplicar otras leyes que también deben ser tomadas en consideración en este concierto de actos jurídico-fiscales.

A todo esto, es prudente definir que se debe de entender como "derecho federal común", para efectos de lo señalado en el segundo párrafo. Del artículo 5º, del CFF, y cuando resulta aplicable.

Atendiendo lo que señala el Diccionario Jurídico Mexicano, en la doctrina moderna suele hablarse de Derecho Común en oposición a un Derecho Particular. Así el Derecho que tiene vigencia en todo el territorio de un Estado se denomina Derecho Común, en oposición al que sólo se aplica en una región o lugar determinado; también es Derecho Común el que se aplica a una generalidad de personas, en oposición al Derecho aplicable a un grupo específico de personas, y también se le denomina Derecho Común al definido en leyes generales frente a aquél que se determina en leyes especiales.[266]

[266] Vazquez Lopez, Arturo y otro, "Derecho fiscal", *Supletoriedad del Derecho Federal Comun,* México, 2005, p. 75. Puede consultarse en: *http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/4/1452.pdf.* Fecha de consulta 19 de noviembre de 2019.

En la legislación mexicana el CC en su artículo 2°, establece que en el ámbito de su aplicación, el Derecho Común es derecho subsidiario. Asimismo, por Derecho Común se entiende históricamente, el Derecho Civil; más concretamente, el Código Civil Federal que en su artículo 1°, señala que tiene vigor en toda la República "en asuntos de orden federal", luego entonces podemos establecer la relación con la legislación mercantil, toda vez que se encuentra dentro del ámbito Federal.[267]

El TFJA señala en la tesis aislada VII-CASR-PE-14,[268] que debemos de entender como derecho federal común para efectos del citado artículo 5º del CFF, al mencionar lo siguiente:

> **"DERECHO FEDERAL COMÚN. DEFINICIÓN Y PRESUPUESTOS PARA SU APLICACIÓN SUPLETORIA EN MATERIA FISCAL.** El artículo 5º, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala que 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. Ahora bien, por derecho federal común debe entenderse **todo tipo de disposición normativa, perteneciente a cualquier rama del derecho, siempre que su ámbito espacial de validez sea federal**. Lo anterior es así, pues no puede pasarse por alto que **las leyes fiscales reconocen la existencia de actos jurídicos perfeccionados bajo el amparo de normas pertenecientes a los ámbitos civil, mercantil, laboral y administrativo,** por mencionar algunos, y para alcanzar los fines que persiguen, el legislador tributario parte de la premisa de que existen actos que los contribuyentes celebran en diversos ámbitos normativos, que producen consecuencias jurídicas de naturaleza fiscal. Por ello, **la aplicación supletoria del derecho federal común a la materia tributaria, implica la posibilidad de colmar las lagunas de las leyes fiscales, a través de las soluciones traídas del resto de los ordenamientos que conforman el sistema jurídico mexicano**, por ejemplo, **desde el derecho civil, mercantil e incluso laboral**. Los presupuestos que deben observarse para su aplicación al ámbito tributario, siguiendo la tesis de jurisprudencia 2a./J. 34/2013 (10a.), de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que la ley fiscal no contemple la institución o figura jurídica que pretende aplicarse; que esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación de las normas del derecho federal común, para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley tributaria; y, que las normas del derecho federal común aplicables, no sean contrarias a la naturaleza propia de las disposiciones fiscales, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate."
>
> (El énfasis es nuestro).

[267] *Ibidem.* p. 76.
[268] R.T.F.J.F.A. Septima Epoca. Año V. No. 45. Abril 2015. p. 234.

El Derecho Federal Común consiste en el conjunto de normas que constituyen el núcleo central del ordenamiento jurídico y, por tanto, están destinadas a regular las relaciones sociales consideradas en su totalidad. Por lo tanto, el Derecho Federal Común está integrado por leyes u ordenamientos federales que regulan los diversos aspectos de la vida social.

C. La aplicación supletoria del derecho federal común al ámbito fiscal

El segundo párrafo, del artículo 5º del CFF, establece la posibilidad de aplicar al ámbito fiscal, normas de derecho común, dicho precepto señala:

> **"Artículo 5o**.- […]
>
> 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.
>
> (El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

El Derecho Fiscal está contenido fundamentalmente en las leyes reguladoras de las respectivas contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras). El CFF tiene el carácter de supletorio. En caso de presentarse alguna situación no contemplada en las leyes tributarias respectivas, se aplicará de manera supletoria el Derecho Federal Común.

El interrelacionar las normas de manera sistemática al rescatar conceptos o disposiciones existentes en el Derecho Federal Común, por sí mismo no viola el principio de interpretación estricta que rige el Derecho Fiscal, así como tampoco viola el principio de legalidad que prevalece en esta materia, siempre y cuando se

cumplan los requisitos referidos en la siguiente tesis aislada VII-CASR-PE-14,[269] que en lo conducente señala:

> "Por ello, **la aplicación supletoria** del derecho federal común a la materia tributaria, **implica la posibilidad de colmar las lagunas de las leyes fiscales, a través de las soluciones traídas del resto de los ordenamientos que conforman el sistema jurídico mexicano, por ejemplo, desde el derecho civil, mercantil e incluso laboral**. Los presupuestos que deben observarse para su aplicación al ámbito tributario, siguiendo la tesis de **jurisprudencia (10a.)**,[270] de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, …."

La tesis de Jurisprudencia señalada en la tesis aislada mencionada en el párrafo que antecede, señala expresamente, lo siguiente:

> **SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE.** La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que: **a) El ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente,** o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos; **b) La ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule deficientemente**; **c) Esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado**, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir; y, **d) Las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir,** sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.
>
> Tesis de jurisprudencia 34/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil trece.
>
> (El énfasis es nuestro)

De la anterior Jurisprudencia, es importante destacar, que si bien, es claro en cuanto a los requisitos para que opere la supletoriedad, mismos que desarrolla en cuatro incisos (a, b, c y d), cierto es también, que lo establecido en el inciso d), parece una "trampa" jurídica, pues si se dan los supuestos de los primeros tres

---

[269] *Idem.*

[270] Registro digital: 2003161, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 34/2013 (10a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 2, página 1065, Tipo: Jurisprudencia.

incisos, dificilmente el inciso d) podría estar en armonía con los anteriores, principalmente el inciso c); es decir, **si la omisión o vacío legislativo hace necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado**, *dificilmente* las normas aplicables supletoriamente NO van a **contraríar el ordenamiento legal a suplir** además de tratar de ser congruentes con los principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate; esto es asi, pues la supletoriedad tiene sentido ante un "vacío" legislativo, mismo que debe llenarse con la ley que sea aplicable con independencia de que se contrarié o no el ordenamiento legal a suplir, pues al final se trata principalmente de que exista un estado certeza jurídica y legalidad y no se puede contrariar el ordenamiento legal a suplir, pues se supone que dicho ordenamiento no contempla la figura o institución a suplir, de hay que tenga su razón de ser la supletoriedad.

La siguiente jurisprudencia contiene una explicación mas armónica respecto a la supletoriedad:

> **SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS. CUANDO OPERA.** La supletoriedad de las normas opera cuando, **existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes** para determinar sus particularidades.[271]
>
> (El énfasis es nuestro).

El TFJA también se ha expresado sobre el particular, en la Jurisprudencia IV-j-1aS-4[272] al señalar lo siguiente:

> **SUPLETORIEDAD**.- EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE **SUPLETORIEDAD**, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.- El Código Fiscal de la Federación constituye el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal y dentro de estas normas, el artículo 5o. prevé el principio que regula el sistema de supletoriedad, a saber "(...) A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común". En este contexto, resulta evidente que **sólo podrá aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal,** a grado tal que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que

[271] Registro digital: 217660, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: I.6o.A. J/28, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Núm. 60, Diciembre de 1992, página 45, Tipo: Jurisprudencia.
[272] R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 24. Julio 2000. p. 11.

dentro del sistema de normas tributarias federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente. Por estas razones, si en el caso concreto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1993, no definía la figura de "asistencia técnica", pero otra norma fiscal sí la definía claramente, como lo es el artículo 24, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta norma debe aplicarse supletoriamente.

(Tesis de jurisprudencia aprobada en sesión de 29 de febrero del 2000).

R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 24. Julio 2000. p. 11.

(El énfasis es nuestro).

La supletoriedad no puede ser ejercida a capricho de la autoridad fiscal o del particular, sino que debe de emanar de una disposición jurídica, es decir, configura requisito *sine qua non* (sin el cual no) de su procedencia el que se encuentre regulada por el mismo ordenamiento que va a ser suplido; en específico, el artículo 5° del CFF es claro en definir cuál va a ser el ordenamiento jurídico que lo suplirá, la regulación que efectúa el precepto jurídico en cita es categórica y tajante en establecer que el orden legal supletorio lo será el Derecho Federal Común.

Adicionalmente, para que proceda la figura jurídica de supletoriedad, es necesario que las normas existentes en el CFF sean insuficientes para su aplicación a una situación jurídica concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria. En este contexto, es claro que el CFF y todas las leyes tributarias son susceptibles de perfeccionamiento como el derecho mismo, de hecho esa es una de las características inmanentes de todo orden legal, la posibilidad y necesidad de su mejora, en este caso, a través de la supletoriedad.

En ese orden de ideas, ante la falta o insuficiencia de norma fiscal que regule determinada situación, como ya se ha mencionado, si buscamos una solución en el derecho federal común, como podría ser el CCF, cuerpo de leyes muy utilizado en materia fiscal, Código que ante un problema como el mencionado, tiene al parecer el problema resuelto en sus artículos 18 y 20, que señalan:

> **Artículo 18.-** El silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley, no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia.
>
> **Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados.

Es importante precisar, que los artículos antes trascritos podrían ser un instrumento que legalmente remite a otras leyes para la solución de problemas; sin embargo, como podemos observar, dichos preceptos toman vida "solamente" cuando estamos ante una instancia judicial o jurisdiccional y no en la solución de problemas que no están en esa instancia.

Asi mismo, resulta interesante puntualizar lo que dice el artículo 20, del CCF trascrito en párrafos anteriores, cuando señala que de haber conflicto de derechos (aplicación de leyes de la misma jerarquía que se contraponen), la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios (contribuyente) y no a favor del que pretenda obtener lucro (autoridad fiscal), pues si derivado de la aplicación supletoria de una ley federal a la ley fiscal, existiera conflicto de derechos, entonces se decidirá en favor del contribuyente.

A pesar de lo anterior, vemos que en la practica, tal y como ha quedado evidenciado en el Capitulo I, de la presente investigación, las autoridades fiscales con el fin de velar por sus intereses, solo aplican leyes fiscales, aunque en estas últimas no se contemplen todos los hechos jurídicos que se presentan, dándole a las leyes fiscales alcances ilimitados, aun tratándose de figuras jurídicas no contempladas o reguladas de manera deficiente.

Asi mismo, no siendo dato menor que, para acudir a la supletoriedad en términos de lo que establece el segundo párrafo, del artículo 5º del CFF, un requerimiento para ello es que las disposiciones del derecho federal común que se

aplique *no sean contrarias a la naturaleza propia del derecho fiscal*. Y como debemos entender esto ultimo?

D. La naturaleza del derecho fiscal

El segundo párrafo, del artículo 5º del CFF, establece la posibilidad de aplicar al ámbito fiscal, normas de derecho común, en la medida en que no sean contrarias a la naturaleza del derecho fiscal, dicho precepto señala:

> **"Artículo 5o**.- […]
>
> 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**.
>
> (El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Pensar en la naturaleza del derecho fiscal, pareciera algo fácil, pues para los entendidos sobre el tema, bastaría con señalar que es todo aquello relacionado con las "contribuciones" y quizás eso seria suficiente, pero subjetivo; por ello, es menester delimitar lo mas que se pueda esa idea.

En este contexto, cuando nos referimos a la "naturaleza" de algo, nos referimos a la "virtud, calidad o propiedad de las cosas",[273] esto es, nos referimos a lo "natural"[274] de algo, que en este caso es, lo natural al derecho fiscal.

En ese orden de ideas, debemos de tener claro, de que trata o estudia el derecho fiscal, y asi sabremos que es lo natural al derecho fiscal. El concepto de derecho fiscal ha sido definido en la doctrina por diversos autores, de los cuales se mencionan lo siguientes:

---

[273] Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1568.
[274] "Natural. […] conforme a la propiedad o cualidad de las cosas. […]", Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1568.

El derecho fiscal es “el sistema de normas jurídicas, que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyentes.”[275]

El derecho fiscal “tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos”.[276]

“El derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre éste y los particulares y su repercusión sobre estos últimos.”[277]

“Como derecho fiscal o derecho tributario se conoce la rama del derecho publico, desprendida del derecho financiero, que establece, mediante un conjunto de normas y principios, las disposiciones legales para regular la actividad del fisco, entendido este como el órgano del Estado encargado de determinar, liquidar y administrar los tributos. Los tributos, por su parte, son la obligación dineraria establecida por ley para que el Estado pueda atender el gasto público.”[278]

Existen muchas definiciones de derecho fiscal; sin embargo, de las apuntadas con anterioridad, podemos afirmar que el derecho fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del estado y los particulares, respecto

[275] Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, *op. cit.,* p.13.
[276] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, Derecho fiscal, *op. cit.,* p. 6.
[277] Diccionario de derecho fiscal y financiero, *op. cit.,* p. 216.
[278] “Derecho fiscal”, *Significados,* agosto 2014. Puede consultarse en: *https://www.significados.com/derecho-fiscal/*. Fecha de consulta 05 de diciembre de 2019.

a la vigilancia, determinación y cobro de determinadas prestaciones económicas para sufragar el gasto publico, en este caso nos referimos a las contribuciones.

Asi las cosas, podemos decir que la “naturaleza del derecho fiscal” para efectos de lo establecido en el segundo párrafo, del artículo 5º, del CFF, es decir, para efectos de que el derecho federal común se pueda aplicar de manera supletoria, implica que las normas a que se recurra para que sean aplicables a la materia fiscal, no sean contrarias a la vigilancia, determinación y cobro (conceptos que no solo tieiene que ver con los intereses del fisco, sino también con el contribuyente) de determinadas prestaciones económicas para sufragar el gasto publico por parte del Estado.

Sobre el particular y en el mismo sentido, la SCJN en diversas tesis aisladas, señala que debemos entender como “materia fiscal”, tal y como se pasa a señalar:

> **MATERIA FISCAL. SIGNIFICACIÓN.** Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los **crédito fiscales**, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.[279]
>
> (El énfasis es nuestro).
>
> **MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.** Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos **impuestos**.[280]
>
> (El énfasis es nuestro).
>
> **MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR TAL.** Si bien, en un sentido lato, todo lo concerniente a los ingresos corresponde al ramo fiscal, sin embargo, el legislador no empleó en el Código Fiscal de la Federación, la frase "materia fiscal" en ese sentido tan amplio sino que la **restringió a la recaudación de los ingresos determinados por las leyes tributarias**.[281]

[279] Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa, Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Página: 51.
[280] Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LIII, página: 3055.
[281] Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: LXXXVI, página: 1521.

(El énfasis es nuestro).

Lo señalado con anterioridad, llevado a la practica, dificulta la aplicación supletoria del derecho federal común, pues este ultimo no vela por los intereses del Estado, sino regula, en la mayoría de los casos, las relaciones entre particulares; por lo cual, a falta de disposición expresa en el CFF, si buscamos resolver ese problema utilizando el derecho común en la medida que las normas aplicadas supletoriamente no sean contrarias a los "intereses del Estado", resultaría difícil o casi imposible; por lo cual, este aspecto del citado artículo 5º, poco resuelve ante (por ejemplo) una laguna en la ley fiscal, pues si buscamos su solución, solo en la medida que beneficie al Estado, es poco probable que el problema de que se trate se resuelva.

La aplicación del derecho común de manera supletoria en materia fiscal, no debe limitarse a que solo proceda en la medida que beneficie al Estado (esto es, que no contrarié a la naturaleza del derecho fiscal), pues si bien dicho actuar estaría dentro del ámbito de la legalidad, no necesariamente por ello, estará en un plano de equidad jurídica, pues en este caso, la supletoriedad no es libre a fin de coadyuvar al derecho fiscal a corregir las inconsistencias de sus normas, sino mas bien, la supletoriedad debe atender a beneficiar al estado, y para ello se debe de hacer una interpretación y aplicación del derecho federal común a la materia fiscal de manera que solo beneficie a una de las partes, lo cual es cuestionable, pues la ley debe ser imparcial en todo momento, lo cual no ocurre en el presente caso y en la casuística las leyes federales comunes, dificilmente están confeccionadas para que ante cualquier circunstancia al acudir a ellas, se beneficie al Estado.

Ahora bien, cabe señalar que abundando a lo señalado en las tesis antes descritas, podemos decir que la naturaleza del derecho fiscal es, también algo que concierne directamente al contribuyente (y no solo la la recaudación del Estado), por que los impuestos, los créditos fiscales y la recaudación, no son actos unilaterales de las autoridades fiscales, también interviene el particular generendo

los impuestos, en algunos casos autodeterminandoselos, de existir créditos fiscales se deben cobrar al contribuyente conforme a los procedimientos normados, y por lo tanto, también la recaudación es la culminación de una serie de actos en los que intervienen la autoridad fiscal y los contribuyentes; por lo anterior, la naturaleza del derecho fiscal, también abarca a los contribuyentes y no solo a la autoridad fiscal.

2. Concepto de conflicto normativo

Un *conflicto* normativo, se presenta cuando dos o más normas son formal o materialmente incompatibles, lo que implica una contradicción entre dichas normas.

La *Contradicción normativa* es un un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[282]

Es evidente que solamente una puede ser cumplida y que por lo tanto, del incumplimiento de la otra podría derivar una sanción coactiva. Esta situación se convierte en un dilema para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.[283]

Los conflictos normativos son generalmente problemas de orden práctico que se presentan con motivo de la aplicación de las normas, más no en el plano teórico. En parte surgen cuando el legislador no toma las precauciones necesarias y de manera apresurada o quizá negligente establece una norma incompatible con

[282] Huerta Ochoa, Karla, *Conflictos normativos*, 2ª edición, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de investigaciones jurídicas, 2017, p. 52.
[283] *Ibídem*, p. 53.

otra, por lo que las normas podrían enfrentarse unas a otras posteriormente en el momento de su aplicación.[284]

Lo anterior queda de manifiesto, en el presenta caso, por la problemática planteada en el Capitulo I, de la presente investigación, donde se deja en claro la contradicción de leyes federales del mismo nivel jerárquico, aplicables a la materia fiscal, que se contraponen a esta ultima; asi como la contradicción entre leyes federales aplicables a la materia fiscal y los principios o derechos humanos consagrados en la CPEUM.

Ante estas circunstancias, la aparente “contradicción” se resuelve mediante la ponderación de los principios en cuestión. Eso significa que en un caso dado, un principio puede ceder frente al otro dependiendo de la fuerza que el juez le atribuya a cada uno para la ocasión, sin embargo, ambos siguen siendo válidos y vigentes, lo que varía es su eficacia en relación con el caso específico.[285]

Si el choque se produce entre normas del mismo rango y con la misma fuerza derogatoria,[18] la invalidez formal o material de las normas dependería de los vicios en el procedimiento, de la existencia de reservas de ley o reglamentarias, o bien de la no conformidad de los contenidos debidos respectivamente. En estos casos serían aplicables los criterios derogatorios como *lex posterior derogat legi priori* o *lex specialis derogat legi generali*[286], cuyo efecto más que abrogatorio es determinar la no aplicación de la norma, con lo que se produce la suspensión de la eficacia de la norma para el caso concreto.

Como vemos, la doctrina se refiere a los conflictos normativos como un fenómeno que solamente tiene solución ante una instancia jurisdiccional o judicial, siendo allí donde se resuelve a falta de normas que resuelvan casos específicos o ante partes (Estado y contribuyente) que con argumentos legales defienden su posición e intereses.

---

[284] *Ibídem*, p. 58.
[285] *Ibídem*, p. 63.
[286] Diez Picazo, Luis Maria, *La derogación de las leyes*, Madrid, Civitas, 1990, pp. 285-363.

La aplicación del derecho se vuelve, por lo tanto, complicada y puede tener como resultado no solamente la ineficacia de las normas, sino incluso la inequidad y hasta la injusticia.[287]

3. Clasificación de los conflictos normativos

Los conflictos normativos pueden darse en diversos momento, instancias o formas, siendo los mas recurrentes los siguientes:

A. Criterio de pertenencia de la norma

Conforme a este criterio existen dos tipos de conflictos normativos, los intrasistemáticos y los extrasistemáticos. Intrasistemáticos según la doctrina, son los conflictos que se suscitan dentro de un mismo sistema jurídico, por ejemplo, en la aplicación de las normas de un mismo ordenamiento. Extrasistemáticos son aquellos conflictos que surgen entre las normas de dos o más sistemas normativos, como por ejemplo entre la moral y el derecho.[288]

En este criterio cobra relevancia el problema planteado en la presente investigación; es decir, ocurre el conflicto normativo intrasistemico, pues se suscita dentro de un sistema jurídico, en la aplicación de normas de un mismo ordenamiento, de diferentes ordenamientos de la misma jerarquía y de ordenamientos federales con normas de nuestra carta magna.

B. Criterio de Jerarquía

Éste sirve para diferenciar los conflictos entre normas del mismo o distinto rango en un sistema con una estructura jerarquizada que determina relaciones de supra-subordinación entre las normas que lo integran.[289]

Cuando vemos normas fiscales federales en contradicción con la CPEUM, vemos este tipo de conflictos normativos, pues, se insiste, como vimos en los

[287] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 159.
[288] *Ibídem.,* p. 65.

problemas planteados en el Capitulo I, de la presente investigación, se da el caso que la ley federal no esta en armonía con la constitución federal, cuando debía de estarlo, pues de esta ultima derivan las primeras.

C. Criterio de Validez

Siguiendo este criterio los conflictos normativos se pueden clasificar en formales y materiales, dependiendo de si atiende a las relaciones de validez derivadas de los procesos de creación normativa o a las procedentes de la adecuación de las normas creadas a los contenidos de la norma superior.[290]

En el problema planteado en el capitulo I, de la presente investigación, vemos también problemas de valides de las normas, especialmente fiscales, pues no se adecuan a la norma superior, esto es, a la CPEUM.

2.4. Las sociedades de solidaridad social, una evidencia del problema

En el presente subcapítulo analizaremos “a detalle” un problema de elusión fiscal derivado de conflictos normativos, mismo que es solo uno, de los muchos que se presentan en la realidad y que nos dejan ver la gravedad del problema.

1. Antecedentes

Como sucede en todos los casos, las SSS tuvieron un inicio que no necesariamente es muy antiguo como veremos a continuación.

En la década de los sesentas se fundaron en el sur de Jalisco, México, varios talleres artesanales, conocidos como industrias[291] del pueblo, dedicados a diferentes ramas de la producción, con los siguientes propósitos:[292]

---

[289] *Ibídem.*, p. 66.
[290] *Ídem.*
[291] Industria. Es el conjunto de procesos y actividades que tienen como finalidad transformar las materias primas en productos elaborados. Existen diferentes tipos de industrias, según sean los productos que fabrican. Por ejemplo, la industria alimenticia se dedica a la elaboración de productos destinados a la alimentación, como el queso, los embutidos, las conservas, etc. Para su desarrollo, la industria necesita materias primas y maquinarias y equipos para transformarlas. Desde el origen del ser humano, este ha tenido la necesidad de

- Crear fuentes de trabajo en beneficios de los ejidatarios, comuneros, campesinos sin tierra, parvifundistas y trabajadores en general;
- Vencer las dificultades económicas que se presentaran en un taller dedicado a cierta rama de producción mediante el apoyo que le dieran los otros talleres dedicados a diferentes ramas (de allí el nombre de Sociedades de Solidaridad Social); y,
- De constituir sistemas industriales y comerciales que garanticen al conjunto una escala rentada en sus operaciones, y, con ello, la solidez de la fuente de trabajo y un nivel razonable en los beneficios de cada uno de los socios.

Además una de la dificultad a la que se enfrentaron los talleres artesanales que integraban las industrias del pueblo, fue la de poder enmarcarse en cualquiera de los tipos conocidos de sociedades mercantiles, esto impulso a sus promotores a gestionar ante el Congreso de la Unión la aprobación de la LSSS, la cual fue expedida por dicho órgano legislativo a mediados de mayo de 1976 y publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 27 del mismo mes y año, fecha en que este ordenamiento entro en vigor.[293]

Este tipo de sociedades, desde su vigencia hasta nuestros días, han tenido pocas modificaciones en su ley, ninguna de ellas de manera estructural, por lo que podemos decir, que en esencia, desde su creación siguen reguladas de igual forma al día de hoy.

---

transformar los elementos de la naturaleza para poder aprovecharse de ellos, en sentido estricto ya existía la industria, pero es hacia finales del siglo XVIII, y durante el siglo XIX, cuando el proceso de transformación de los Recursos de la naturaleza sufre un cambio radical, que se conoce como revolución industrial. Mendoza, Breana y otro, "Industrias del mundo", *Industria,* mayo 2015. Puede consultarse en: *https://prezi.com/6bfxvbzzxvlw/la-industria-es-el-conjunto-de-procesos-y-actividades-que-ti/*. Fecha de consulta 27 de marzo de 2019.

[292] García Rendón, Manuel, Sociedades Mercantiles, 2ª edicion, Oxford, México, 1993, p. 33.

[293] Sánchez León, Gregorio, *Derecho mexicano de la seguridad social*, Cárdenas editor y distribuidor, México, 1997, p. 19.

Los propósitos de la LSSS son indudablemente encomiables, lo cual se reitera en su "iniciativa" al señalar de manera enfática que busca el "Mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana"[294].

> "…
> En los últimos años, se ha acelerado el proceso de desarrollo económico y social del país, y se ha cuidado que ese avance sea compartido de una manera cada ves mas equitativa entre todos los sectores de la población y entre las diversas regiones que integran el territorio nacional. Sin embargo, aun existen marcados desequilibrios en esta materia, caracterizados fundamentalmente por un menor crecimiento del sector rural en comparación con el urbano, y cuyas graves consecuencias son el subempleo y desempleo en el campo, emigración a las ciudades, baja producción, mercados restringidos y, en general, carencia de oportunidades para que la población pueda alcanzar un cabal mejoramiento de sus niveles de vida. (…) Para conseguir una distribución mas equitativa del ingreso, es indispensable aumentar la participación de la población rural en el producto nacional y lograr una mayor canalización de los elementos de modernización económica y social (…). Asi pues, ha de ponerse la mayor atención no solo en la búsqueda de caminos para financiar el desarrollo, sino fundamentalmente en la creación de nuevas formas de organización popular, que conduzcan a la formación de unidades de producción cada ves mas eficaces, sustentadas en la practica de la autoayuda y del trabajo solidarios. (…) En virtud de que el espíritu de solidaridad social que anima a estas sociedades es un elemento fundamental para su funcionamiento, la ley dispone entre sus fines la afirmación de los valores cívicos nacionales, la defensa de la independencia económica del país y, en general, la educación de los socios y sus familiares en la practica de la solidaridad. (…) El fondo de solidaridad social que se prevé en el proyecto de Ley, constituye una forma de autofinanciamiento, base económica para la creación de nuevas fuentes de trabajo y para atender necesidades asistenciales de los miembros y sus familiares. (…) La amplia gama de actividades que este genero de sociedades de carácter mercantil pueden abarcar, implica el establecimiento de sus propios canales de comercialización, (…). De esta manera, las sociedades de solidaridad social estarán en aptitud de llegar a constituir sistemas industriales y comerciales que garanticen al conjunto una escala rentable en sus operaciones y, con ello, la solides de la fuente de trabajo y un nivel razonable en los beneficios de cada uno de los socios. (…)"[295]

[294] Iniciativa de la LSSS, de fecha 30 de abril de 1976, subdirección de archivo y documentación, H. Congreso de la Unión, Dirección de Servicios de Bibliotecas, documentación legislativa.
[295] *Ídem.*

Como se desprende de la parte conducente de la exposición de motivos de la LSSS antes descrita, este tipo de sociedades busca ayudar a aquellas personas que las conforman a elevar su nivel de vida en base a la organización y al trabajo, dicha exposición de motivos en ningún momento señala textualmente que este tipo de sociedades contaran con ventajas principalmente fiscales respecto de las demás tipos de sociedades, lo cual creemos que fue un descuido del legislador o una falta de técnica legislativa.

2. Definición y aspectos generales

La doctrina se ha encargado de definir este tipo de sociedades; sin embargo, cabe señalar que "existe poca información" respecto a las mismas.

Glona González Salazar, comenta que: "...las Sociedades de Solidaridad Social han sido una creación del Estado mexicano, integradas en comunidades de la República a las que aún no alcanza el beneficio de la previsión social, tanto por el escaso número de personas que las integran como el número de personas que habitan los lugares donde se encuentran ubicadas…"[296]

Manuel García Rendón, señala que "…en los años 60 se fundaron en el sur de Jalisco varios talleres artesanales conocidos como industrias de pueblo dedicadas a diferentes ramas de la producción…".[297]

Graciela Irma Bensusan Areous, establece que son: "Grupos de cooperación comunitaria formados por poblaciones que se encuentran al margen del desarrollo del país, a los cuales precisa otorgarles atención especial a fin de

[296] González Salazar, Glona, *Problemas de la mano de obra en México*, UNAM, México, 1971, p. 178.
[297] García Rendón, Manuel, *op. cit.,* p. 103.

auxiliarlos en sus necesidades, mediante el establecimiento de servicios colectivos de seguridad social…".[298]

Gabriela Esperón Melgar, señala que: "[…] La denominación social se forma libremente, la cual, al emplearse, se irá siempre seguida de las palabras Sociedad de Solidaridad Social o de sus abreviaturas […]".[299]

En consecuencia de las definiciones doctrinarias anteriores, podemos decir que las sociedades de solidaridad social son creadas para las personas que no alcanzan el beneficio de la previsión social, que se encuentran al margen del desarrollo del país, a los cuales precisa otorgarles atención especial a fin de auxiliarlos en sus necesidades; la LSSS si bien no establece un concepto sobre el particular, les da mayores alcances.

El art 1º de la LSSS, enuncia:

> "La Sociedad de Solidaridad Social se constituye con un patrimonio de carácter colectivo, cuyos socios deberán ser personas físicas de nacionalidad mexicana, en especial ejidatarios, comuneros, campesinos sin tierra, parvifundistas y personas que tengan derecho al trabajo, que destinen una parte del producto de su trabajo a un fondo de solidaridad social y que podrán realizar actividades mercantiles (art 1º, párrafo primero*).*

De la anterior definición se desprende la importancia y trascendencia de la Sociedad en comento, pues resalta que no esta limitada a determinado sector de la sociedad, es decir, cualquiera puede formar parte de dicha sociedad, pues para ello basta que sea persona física de nacionalidad mexicana aunado a otras características muy generales; analicemos a las personas que pueden formar parte de dicha sociedad.

---

[298] Bensusan Areous, Graciela Irma, *La adquisición de la fuerza de trabajo asalariado y su expresión jurídica*, UAM, México, 1982, p. 178.
[299] Esperón Melgar, Gabriela, *Manual de sociedades civiles y mercantiles*, Trillas, México, 1997, p. 177.

A. Ejidatario

Con respecto del concepto ejidatario, podemos decir que cuando en México se hizo la Revolución Agraria, se expropiaron muchas tierras a los Hacendados y se repartieron entre la gente pobre; pero no se les dio el derecho de venderlas solo de trabajarlas y tenían la obligación de pasarlas a sus descendientes. Estas personas que trabajaban la tierra son llamados Ejidatarios.

Sergio García Ramírez, establece que el Ejido deriva: "Del latín *exitus*, salida: campo que está a las afueras de una población…".[300]

De lo anterior, podemos decir que un ejido es un terreno común que esta afuera de la población y que puede tener diversos usos y al dueño de estos terrenos se le llama ejidatario.

B. Comunero

Según el Diccionario de la Lengua española, es la persona que participa en una comunidad de bienes o derechos.[301]

Es una persona física titular de derechos agrarios quien los poseé en común con otros individuos o propietarios. El comunero goza de dicha calidad por pertenecer al núcleo bajo el régimen comunal, detentando las prerrogativas que le corresponden.

Entre los derechos del comunero, el básico en relación con la Comunidad que forma con los demás es el de beneficiarse del uso y del aprovechamiento de las tierras comprendidas en el derecho agrario.

[300] García Ramírez, Sergio, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM, tomo IV, 16ª ed., Porrúa, México, 1985, p. 31.
[301] Diccionario de la Lengua española, *op. cit.*, p. 609.

C. Campesino (sin tierra)

Otra forma de detentar la tierra en materia de derecho agrario, es bajo la figura del campesino.

Un campesino es aquella persona que desempeña sus labores en el ámbito rural, normalmente en actividades agrícolas o ganaderas que tienen como principal objetivo la producción de diversos tipos de alimento o sus derivados. Por lo general, un campesino puede producir estos elementos tanto para su subsistencia (consumo propio) o para comercializarlos en el mercado y obtener a partir de ello alguna ganancia. Aunque normalmente el campesino se identifica con la producción de hortalizas, frutas o viñas, el campesino también puede poseer diferentes tipos de ganado.[302]

Comúnmente se conoce el campesino como aquella persona que se desempeña en el campo, es decir, fuera de las grandes urbes y que realiza actividades relacionadas con la siembra o la crianza de animales que después será comercializables.

D. Parvifundista

En materia de derecho agrario se entiende este concepto como un individuo que tiene ciertos derechos sobre una extensión de terreno agrícola muy pequeña.

Para entender de una mejor manera el concepto, cabe señalar que dicha palabra deriva de la palabra “minifundio”, que significa una finca muy pequeña (propiedad inmueble rustica);[303]

---

[302] Bembibre, Cecilia, “Definisión ABC”, *Campesino,* octubre 2009. Puede consultarse en: *http://www.definicionabc.com/social/campesino.php*. Consultado el 23 de enero de 2019.
[303] Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1509.

Asi las cosas, parvifundista es aquella persona que tiene una pequeña propiedad inmueble rustica.

E. Personas con derecho al trabajo

Podemos entender como persona con derecho al trabajo a cualquier persona que no tenga algún impedimento legal para trabajar.

De la CPEUM derivan las principales leyes que protegen a los trabajadores del país, entre otras, la LFT y la LTSE.

El artículo 5º constitucional, como garantía individual y como protección a los derechos humanos, establece que *a nadie se le puede prohibir ejercer la profesión o trabajo que decida desarrollar*, siempre y cuando se trate de una actividad legal. Asimismo, menciona que a ninguna persona se le puede obligar a trabajar sin un previo acuerdo y sin recibir una justa retribución. Además, que todo contrato de trabajo no debe afectar la libertad de quien presta el servicio.

El artículo 123 constitucional garantiza el *"derecho al trabajo"*. En el primer párrafo señala: "Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley."

Por lo anterior, el derecho al trabajo incluye la posibilidad de ejercerlo por cualquier persona en las mejores condiciones sociales y laborales. El precepto legal señalado en el párrafo que antecede, brinda protección al bienestar, salud y vida de los trabajadores y su familia. Se divide en los apartados A y B; el primero, se refiere a obreros, jornaleros, empleados, domésticos y, en general, a todo contrato de trabajo. El apartado B se refiere a la situación laboral entre los Poderes de la Unión, el gobierno de la Ciudad de México y sus trabajadores.

F. Otros aspectos de la definición

Las SSS deben de contar con un patrimonio de carácter colectivo (art. 1º LSSS), lo cual implica que su titularidad corresponde a mas de una persona.[304]

Asi mismo el art. 1º de la LSSS, obliga a los socios, como parte del objeto de la sociedad a destinar una parte de su trabajo (La LSSS no establece el tamaño de la porción) a un “Fondo de solidaridad social”, y que podrán realizar actividades mercantiles.

Los socios de las SSS convendrán libremente sobre las modalidades de sus actividades, para cumplir las finalidades de la sociedad, en términos del citado artículo 1º de la LSSS.

Como se puede observar de lo señalado con anterioridad, conceptualmente las SSS son una figura jurídica muy moldeable respecto a las personas que pueden constituirla, pues queda claro que no exenta a nadie, principalmente cuando señala que podrán formar parte de estas sociedades “personas con derecho al trabajo”.

a. Objeto

Todos los tipos de sociedades tienen un objeto, que en la mayoría e los casos es lo que las diferencia unas de otras, algunas tienen un fin social, otras un fin solo económico y la mayoría tienen un fin de lucro como son las sociedades mercantiles.

Tratándose de las SSS, necesariamente tendrán por objeto, la creación de fuentes de trabajo, la práctica de medidas que tiendan a la conservación y mejoramiento de la ecología, la explotación racional de los recursos naturales, la

producción, industrialización y comercialización de bienes y servicios que sean necesarios, la educación de los socios y de sus familiares en la práctica de la solidaridad social, la afirmación de los valores cívicos nacionales, la defensa de la independencia política, cultural y económica del país y el incremento de las medidas que tiendan a elevar el nivel de vida de los miembros de la comunidad (art. 2º LSSS).

Como vemos, las SSS tienen un objeto muy amplio y en la mayoría de los casos hace referencia a situaciones subjetivas que amplían mas su objeto, situación muy conveniente para efectos fiscales, como veremos mas adelante.

b. Socios

En términos de lo que establece la doctrina, respecto a los requisitos para ser socio, se considera una sociedad de personas y no de capitales (acciones).

Para ingresar a la sociedad, se requiere:

- Ser persona física de nacionalidad mexicana, en especial ejidatario, comunero, campesino sin tierra, parvifundista o persona que tenga derecho al trabajo.
- Estar identificado con los fines de la sociedad;
- Comprometerse a aportar su trabajo para los fines sociales;
- Comprometerse a cumplir con las disposiciones que deriven de las bases constitutivas, de los estatutos, de la declaración de principios y de los reglamentos internos; y,
- Ser aceptado por el Comité de Admisión de Socios.

[304] "Temas de derecho", *Clases de patrimonio. Patrimonio colectivo,* octubre de 2012. Puede consultarse en: *https://temasdederecho.wordpress.com/tag/patrimonio-colectivo/*. fecha de consulta 13 de octubre de 2019.

La sociedad podrá, en todo tiempo, admitir nuevos socios[305] (art. 9 de la LSSS).

Nada dice la LSSS respecto a si los socios son limitadamente o ilimitadamente responsables de las obligaciones sociales. Al parecer, la intención del legislador es que, en lo económico, no se tenga la certeza de quien responderá de las obligaciones sociales, ni de la obligación de pagar las aportaciones que hubieren prometido.

En los términos del art. 10 de la LSSS, los socios tienen derecho a obtener un certificado[306], no negociable, no accesible, ni gravable, que acredite su calidad de socio; a concurrir con voz y voto a las asambleas; a ser propuesto para ocupar los cargos de administración o vigilancia de la sociedad; a participar en los beneficios de la sociedad, de forma compatible con el incremento de la misma y sus posibilidades económicas; a obtener para sí y para su familia los beneficios sociales que otorgue la sociedad.

Conforme al art. 11 de la LSSS, son obligaciones de los socios: Aportar su trabajo personal para el cumplimiento de los fines de la sociedad; realizar las aportaciones al fondo de solidaridad social que se determinen en las asambleas específicas; asistir a las asambleas a las que sean convocados; cumplir con los acuerdos de las asambleas; acatar las disposiciones emanadas de las bases constitutivas, de la declaración de principios, de los estatutos y de los reglamentos de la sociedad.

De lo dispuesto en el art. 17 de la LSSS se deduce que los socios, además, están obligados a subordinar su voluntad a la mayoría.

[305] Socio. Persona asociada con otra u otras para algún fin. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 2081.
[306] Certificado. Instrumento por el cual se asegura la verdad de alguna cosa, bajo la fe y la palabra del funcionario que lo autoriza con su firma. Cabanellas, Guillermo, tomo II, *op. cit.,* p. 131.

La ley es omisa en cuanto a si los socios tienen el deber de lealtad[307] frente a la sociedad.

Con respecto de la separación y exclusión de socios, la LSSS establece que:

1. Separación. La calidad de socio se pierde por separación voluntaria, muerte, exclusión y por las demás causas establecidas en las bases constitutivas (art.12 LSSS).
2. Exclusión. Los socios pueden ser excluidos por incumplimiento de las obligaciones que le impone el art 11 de la Ley; por malos manejos en los puestos de administración y vigilancia; y, por no acatar las disposiciones de las bases constitutivas, de los estatutos sociales, de la declaración de principios, de las asambleas o de los reglamentos internos (art 13 de la LSSS).

Las SSS no utilizarán trabajadores asalariados, y los fines sociales de las mismas deberán cumplirse por los socios. Solo cuando se requieran servicios profesionales o especializados que no puedan atender los socios, podrán contratarse siempre que estos servicios sean ocasionales o temporales (art. 14 de la LSSS).

c. Constitución, dirección y administración

Cualquier tipo societario, exige por ley, requisitos para su constitución, en algunos casos son pocos y en otros muchos, pero la constante es que se repitan o sean muy coincidentes los requisitos para la constitución de un tipo de sociedades con otras. En el caso de las SSS no es la excepción, con la característica que los

[307] "[…] en todas las legislaciones se impone al socio una obligación negativa; realizar operaciones mercantiles de la misma especie que las que constituyen el objeto de la sociedad, y encuentra el fundamento de la prohibición en la índole del interés que se protege, (susceptible de ser derogada convencionalmente), (sic) por que se estima que el socio colectivo, como gestor nato de la sociedad esta en condiciones de conocer perfectamente el por menor y los secretos de las operaciones sociales y su concurrencia con la sociedad se considera por eso desleal y por tanto, prohibida legalmente." Castrillón Y Luna, Víctor M., *Ley general de sociedades mercantiles comentada*, 2ª edición, México, Porrúa, 2005, p. 35.

requisitos exigidos son menos rígidos que en otro tipo de sociedades, quizás esto obedece al tipo de socios que en teoría las componen, (comuneros, ejidatarios, etc.).

Las formalidades que deberán cumplir la constitución de las SSS, son:

1. Se requieren un mínimo de cinco socios para constituir la sociedad (art. 4º de la LSSS) y su número máximo será ilimitado. Pero si excede de cien, deberán nombrar a un representante por cada diez socios: "[…] a efecto de que las decisiones se tomen en un cuerpo colegiado denominado asamblea general de representantes […]" (art 17, párrafo segundo, de la LSSS).
2. Se requiere autorización previa del Ejecutivo Federal, a través de la SEDATU,[308] cuando se trate de industrias rurales, y de la STPS,[309] en los demás casos (art 7º de la LSSS).
3. Concedida la autorización, la sociedad se constituirá mediante asamblea general, de la cual se levantará acta por quintuplicado. Además de las generales de los mismos, se asentarán los nombres de las personas que hayan resultado electas para integrar, por primera ves, los comités ejecutivos, de vigilancia, de admisión de socios, asi como el texto de las bases constitutivas.
La autenticidad de las firmas de los otorgantes sera certificada por notario publico, por la primera autoridad municipal, o a falta de ellos por un funcionario local o federal con jurisdicción en el domicilio social. La nacionalidad de los otorgantes sera comprobada con el acta de nacimiento respectiva.

[308] Su misión es contribuir al desarrollo nacional y sectorial, mediante la elaboración, instrumentación y difusión de políticas públicas y estrategias que consideren criterios de innovación, calidad de vida, sustentabilidad y certeza jurídica, a través de procesos de coordinación y concertación que permitan el aprovechamiento de la vocación y el potencial productivo del territorio, la generación de vivienda digna y el desarrollo agrario. Gobierno de México, "Secretaria de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano", *¿Qué hacemos?*, México. Puede consultarse en: *https://www.gob.mx/sedatu/que-hacemos*. Fecha de consulta 11 de junio de 2019.
[309] La Secretaria del Trabajo y Previsión social, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo del desempeño de las facultades que le atribuyen la LOAPF, la LFT, otras leyes y tratados, asi como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente de la Republica. Gobierno de México, "Secretaria del Trabajo y Prevision Social", *¿Qué hacemos?*, México. Puede consultarse en Véase: *https://www.gob.mx/stps/que-hacemos*. Fecha de consulta 11 de junio de 2019.

4. El acta constitutiva deberá contener la denominación. Objeto de la sociedad, nombre y domicilio de cada uno de los socios, duración, domicilio social, patrimonio social, forma de administración y facultades de los administradores, normas de vigilancia, reglas para la aplicación de los beneficios, perdidas e integración del fondo de solidaridad social, procurando que el beneficio sea repartido equitativamente, liquidación de la sociedad y demás estipulaciones que se consideren necesarias. (art. 5º LSSS).
5. Constituida la sociedad, el acta y las bases constitutivas, así como la autorización concedida, deberán inscribirse en el registro que para el efecto lleven las secretarías antes mencionadas.

La sociedad quedará investida de personalidad jurídica[310] propia a partir de su inscripción en el registro (art 8º de la LSSS).

Como vemos, son pocos los requisitos que la LSSS exige para la constitución de este tipo de sociedades, lo cual, las hace muy atractivas, aunque en realidad muy poca gente conozca de su existencia.

Todo tipo de sociedades cuentan con un órgano o consejo de administración o dirección, que en algunos casos se compone de los socios mayoritarios, de cualquier socio escogido por la asamblea o por una persona extraña a la asamblea de socios que por su expertis y por transparencia es contratada para llevar esa función.

La asamblea general de socios, en la generalidad de las sociedades es el órgano supremo que toma las decisiones en las sociedades y a quien los demás integrantes de la sociedad le rinden cuentas.

[310] Personalidad jurídica. Aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones. Cabanellas, Guillermo, tomo VI, *op. cit.*, p. 229.

En las SSS, se prevé la integración de los siguientes órganos de dirección y administración de la sociedad: La asamblea general; la asamblea de representantes, en su caso, el comité ejecutivo y las comisiones que se establezcan en las bases constitutivas o designe la asamblea general (art. 16 LSSS). La asamblea general de socios, y en su caso la asamblea de representantes son la autoridad suprema de la sociedad. Sus acuerdos obligan a todos los socios, presentes o ausentes, siempre que se hubiesen tomado conforme a la ley y a las bases constitutivas (art. 17 LSSS).

Conforme al citado art. 17 de la LSSS, además de las facultades que le conceden las bases constitutivas, la asamblea[311] de socios o de representantes en su caso, deberá conocer de: Exclusión y separación voluntaria de socios; modificación de las bases constitutivas; cambios generales en los sistemas de producción, trabajo, distribución y ventas; reconstitución del fondo de solidaridad social, cuando se haya disminuido por perdidas en operación; determinación de la participación que a los socios les corresponda por su trabajo personal, salvo que en las bases constitutivas se conceda esta facultad a la asamblea especifica; elección y remoción de los miembros de los comités ejecutivo, de vigilancia y de admisión de nuevos socios; aprobación, en su caso de las cuentas y balances que se rindan a la sociedad; aprobación, en su caso, de los informes de los comités y, acordar lo que se considere conveniente a los fines de la sociedad; y, aplicación de las medidas disciplinarias a los socios, conforme a las bases constitutivas. Las asambleas generales deberán celebrarse, cuantas veces sea necesario, pero cuando menos, dos por año; serán presididas por el presidente del comité ejecutivo, y en su ausencia por el socio designado al efecto.

Asimismo, en el art 21 de la LSSS se contempla la posibilidad de que también se integren asambleas específicas, que se forman con los socios que

[311] Asamblea. Reunión numerosa de personas citadas para un fin determinado. Cabanellas, Guillermo, tomo I, *op. cit.*, p. 281.

estén dedicados a una de las varias actividades que pueden constituir el objeto de la sociedad. Estas asambleas son una especie de asambleas especiales.

Las SSS como cualquier sociedad típica en el derecho mexicano, como acabamos de ver, tiene una estructura de mando y administración bien definida, quienes toman las decisiones para repartir las responsabilidades respectivas y para el buen desarrollo de la sociedad.

G. Patrimonio social

La mayoría de las sociedades desde su inicio, deben de contar con un patrimonio o capital social mínimo para su funcionamiento, en el caso de las SSS, las cosas sobre este tópico son diferentes.

La creación de la sociedad no requiere de la integración de un capital social fundacional, sino de la constitución de un *patrimonio colectivo* que, conforme a los arts. 1º y 30 de la LSSS, se integra con aportaciones de cualquier naturaleza que los socios efectúen, así como con las que se reciben de las instituciones oficiales y de personas físicas o morales ajenas a la sociedad. Dicho patrimonio se incrementará con las futuras adquisiciones de bienes destinados a cumplir con el objeto y finalidad de la sociedad. El patrimonio social quedara afecto en forma irrevocable a los fines sociales.

Además de la constitución del patrimonio social, debe integrarse un *fondo de solidaridad social* con la parte proporcional de las utilidades[312] obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo, así como con los donativos para que dicho fin se reciban de las instituciones oficiales y de personas físicas o morales (art. 31 LSSS).

[312] Utilidad. Provecho, interés o fruto que se saca de una cosa. Ibarra Hernández, Armando, *Diccionario bancario y bursátil*, México, Porrúa, 1998, p. 178.

El fondo de solidaridad social es el aspecto real y medular de la conveniencia “fiscal” de constituir una sociedad bajo la forma de SSS, pues como veremos mas adelante, dicho fondo es una llave que abre la puerta a muchos beneficios que otro tipo de sociedades existentes, no contemplan en su regulación, tanto societaria como fiscal.

El fondo de solidaridad social solo podrá aplicarse a la creación de nuevas fuentes de trabajo; la capacitación para el trabajo; la construcción de habitaciones para los socios; el pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad, temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del seguro social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad y al pago de servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos antes mencionados (art. 32 LSSS).

Sin embargo en caso de pérdidas y previo acuerdo de la asamblea general o de representantes, podrá disponerse del fondo de solidaridad social para evitar perjuicios económicos a la sociedad o a los socios y, en todo caso, las cantidades obtenidas de dicho fondo deberán ser reintegradas al mismo, en los términos y proporción que acuerde la asamblea (art. 33 LSSS).

El fondo de solidaridad social, conforme a lo que establecen los artículos 1º, 31 y 32 de la LSSS es parte del objeto de este tipo de sociedades, lo cual trae implicaciones y ventajas económicas muy importantes, que mas adelante analizaremos.

H. Las SSS como una sociedad mercantil

La LSSS, en la parte final, del primer párrafo, de su artículo 1º, establece que este tipo de sociedades “*Podrán realizar actividades mercantiles*”, un aspecto por demás trascendente que merece algunas reflexiones.

El que las SSS puedan realizar actividades mercantiles implica que se reputen en los hechos como “Sociedades mercantiles” con todas sus características y alcances, como una Sociedad Anónima, que es de las sociedades mercantiles mas utilizadas.

Como un breve antecedente, podemos decir que las sociedades mercantiles surgen derivado de la aparición del comercio, que como fenómeno económico y social, se presenta en todas las épocas y lugares. Por ello, aun en los pueblos más antiguos pueden encontrarse normas aplicables al comercio, o más bien, a algunas de las relaciones e instituciones a que aquella actividad da origen. Así sucede en los sistemas jurídicos de Babilonia, Egipto, Grecia, Fenicia, Cartago, etc.[313]

Si una SSS hace del comercio su profesión al realizar actividades mercantiles en términos del artículo 1º de su ley, entonces también es sujeta de las normas de derecho mercantil, como el CC, la LGSM, la LGTOC, etc., y por consiguiente sus actos pueden calificarse como mercantiles.

a. Acto de comercio

La noción de “acto de comercio” es fundamental, pues son estos los que implican un tratamiento distinto a los actos sometidos a derecho civil. La noción de acto de comercio, por sus múltiples facetas, escapa de una definición que la determine y precise. Sin embargo, podemos señalar que existen dos sistemas para la determinación del acto de comercio: el subjetivo y el objetivo. Según el primero, un acto será mercantil, esto es, acto de comercio, cuando lo ejecute un comerciante. La calidad mercantil del sujeto que los realiza otorga a los actos su carácter comercial. De acuerdo con el sistema objetivo, los actos son calificados de mercantiles en virtud de sus caracteres intrínsecos, cualquiera que sea el sujeto que los realice.[314]

[313] De Pina Vara, Rafael, *Derecho mercantil mexicano*, 9ª edición, México, Porrúa, 1977, p. 7.
[314] De Pina Vara, Rafael, *op. cit.* p. 22.

El CC, no define al acto de comercio, solo enumera casuísticamente una serie de actos a los que otorga ese carácter; sin embargo, es claro al señalar que además de los sujetos del derecho mercantil, se tienen como mercantiles, de manera enunciativa y no limitativa, los actos señalados en el artículo 75 del CC[315].

b. Sujetos del derecho mercantil

Respecto a los sujetos del derecho mercantil, el acto de comercio sirve como base para determinar los sujetos del derecho mercantil; lo son tanto quienes realizan actos aislados, como los comerciantes; adquieren la calidad de

[315] Artículo 75.- La ley reputa actos de comercio:
I.- Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;
II.- Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;
III.- Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;
IV.- Los contratos relativos y obligaciones del Estado ú otros títulos de crédito corrientes en el comercio;
V.- Las empresas de abastecimientos y suministros;
VI.- Las empresas de construcciones, y trabajos públicos y privados;
VII.- Las empresas de fábricas y manufacturas;
VIII.- Las empresas de trasportes de personas o cosas, por tierra o por agua; y las empresas de turismo;
IX.- Las librerías, y las empresas editoriales y tipográficas;
X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;
XI.- Las empresas de espectáculos públicos;
XII.- Las operaciones de comisión mercantil;
XIII.- Las operaciones de mediación de negocios mercantiles;
XIV.- Las operaciones de bancos;
XV.- Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;
XVI.- Los contratos de seguros de toda especie;
XVII.- Los depósitos por causa de comercio;
XVIII.- Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos;
XIX.- Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas;
XX.- Los vales ú otros títulos a la orden o al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio;
XXI.- Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil;
XXII.- Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio;
XXIII.- La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo;
XXIV. Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito;
XXV.- Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.
En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.

comerciantes quienes hacen del comercio su ocupación ordinaria, siendo legalmente capaces.[316]

El maestro Mantilla Molina coincide en señalar como sujetos del derecho mercantil a aquellos que realizan de forma accidental actos de comercio y los comerciantes.[317]

En cuanto a lo dispuesto en la legislación mercantil, son sujetos del derecho mercantil aquellos señalados en los artículos 3º y 4º del CC.[318]

Así, podemos concluir, señalando que "*son sujetos del derecho mercantil los comerciantes y los que de forma accidental realizan actos de comercio*"[319], como pueden ser o son las SSS, según lo definan en su objeto social.

c. Elementos

Los especialistas en la materia han identificado ciertos elementos que están presentes en las sociedades mercantiles[320], veamos si se cumplen en las SSS:

En primer lugar en las sociedades mercantiles hay un fin común, que consiste en realizar a través de una persona moral determinadas actividades; las

---

[316] Mantilla Molina, Roberto L., "Las personas y las cosas mercantiles", *Sujetos del derecho mercantil*, México, p. 142. Puede consultarse en: *http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/2/591/16.pdf*. Consultada el 07 de abril de 2019.

[317] Mantilla Molina, Roberto L., *Derecho mercantil*, México, Porrúa, 2001, p. 85.

[318] Artículo 3o.- Se reputan en derecho comerciantes:
I.- Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, hacen de él su ocupación ordinaria;
II.- Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles;
III.- Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.
Artículo 4o.- Las personas que accidentalmente, con o sin establecimiento fijo, hagan alguna operación de comercio, aunque no son en derecho comerciantes, quedan sin embargo, sujetas por ella a las leyes mercantiles. Por tanto, los labradores y fabricantes, y en general todos los que tienen planteados almacén o tienda en alguna población para el expendio de los frutos de su finca, o de los productos ya elaborados de su industria, o trabajo, sin hacerles alteración al expenderlos, serán considerados comerciantes en cuanto concierne a sus almacenes o tiendas.

[319] Roberto L. Mantilla Molina, *Derecho mercantil*, Porrúa, México, 2001, p. 85.

[320] González Vázquez, Saúl, *Material de apoyo de derecho societario y contratos mercantiles*, México, Editorial Heliasta, 2010, p. 13.

partes no tienen intereses contrapuestos, sino paralelos, pues van encaminados a realizar un fin común.

En segundo lugar, está presente la *affectio societatis*[321] que consiste en que las partes combinan sus recursos y sus esfuerzos, es decir, aportan bienes o servicios para hacer posible la realización del fin común.

En tercer lugar, se encuentra la vocación a las pérdidas y las ganancias. Esta característica consiste en que, sin excepción alguna, todos los socios reciben ganancias y todos los socios soportan con su patrimonio, en los montos establecidos en los estatutos de la sociedad, las pérdidas sociales.

Tal y como se desprende de de lo señalado con anterioridad, las SSS si cumplen con los elementos de una sociedad mercantil: un fin común, el hecho de que los socios combinen sus recursos y esfuerzos para hacer posible el bien común y la vocación a las perdidas y las ganancias.

La SSS si bien, no se encuentra regulada en la LGSM, no puede considerarse una sociedad atípica[322] pues cuenta con su propia ley[323] que la regula.

I. El fondo de solidaridad social

a. Concepto de fondo

Resulta relevante el tema, pues es precisamente donde surge el debate o punto de inflexión en la presente investigación.

---

[321] Voluntad común de asociarse.

[322] Las sociedades atípicas son las no consagradas legalmente y pueden resultar de la combinación de elementos de las reguladas por la ley o de la aparición de entes con características total o parcialmente no previstas por las normas legales. "Enciclopedia jurídica", *tipologia societaria,* 2019. Puede consultarse en: *http://www.enciclopedia-juridica.com/d/tipolog%C3%ADa-societaria/tipolog%C3%ADa-societaria.htm.* Fecha de consulta 27 de marzo de 2019.

[323] LSSS.

La palabra “fondo” tiene diferentes acepciones según el Diccionario de la Real Academia Española[324], y por lo que se refiere al tema que nos interesa dice lo siguiente:

- Caudal o conjunto de bienes que posee una persona o comunidad.
- Porción de dinero. U. m. en pl.
- Caudal de algo.
- Dinero que se juega en común.
- Der. Conjunto de recursos destinado a un objeto determinado.

Como podemos observar de las definiciones antes descritas, el concepto de “fondo”, necesariamente implica un conjunto de bienes de distinta naturaleza.

De las diferentes definiciones de “fondo” que hemos descrito, vemos que son coincidentes en su importancia, pues implica una parte económica muy importante de un comerciante, pues le representa beneficios derivado de varios factores.

b. La integración del fondo de solidaridad social

El artículo 31 de la LSSS, establece que el fondo de solidaridad social se integra con la parte proporcional de las *utilidades* obtenidas que *acuerden los socios aportar al mismo*, así como con los donativos que para dicho fin se reciban de las Instituciones Oficiales y de personas físicas o morales.

Resulta necesario enfatizar que el fondo de solidaridad social es parte del objeto de la sociedad, y que se integra por utilidades[325] que discrecionalmente (en

[324] Diccionario de la lengua española. *Op. cit.*, p. 1074.
[325] Utilidad. Es cualidad o propiedad de valor útil que se le otorga a una acción o un objeto de útil. El término 'utilidad' también significa provecho, conveniencia, interés fruto o ganancia que se obtiene de algo. Procede

tiempo y monto) los socios decidan aportar; esto es, si los socios deciden aportar el 100% de las utilidades a dicho fondo, es legal y demasiado conveniente para los socios, pues eso les permite erosionar la base para efectos del calculo del impuesto sobre la renta y pagar menos impuesto.

c. Destino del fondo de solidaridad social

La LSSS, en su artículo 32, señala claramente el destino o fin de las cantidades que se encuentren en el fondo de solidaridad social, dicho precepto señala:

> "ARTÍCULO 32.- El fondo de solidaridad social sólo podrá aplicarse a:
> I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes;
> II.- La capacitación para el trabajo;
> III.- La construcción de habitaciones para los socios;
> IV.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad;
> V**.-** Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior."

El artículo antes trascrito resulta por demás interesante, pues además de que el fondo de solidaridad social se conforma de cantidades que discrecionalmente se mandan al fondo según lo determine la asamblea, surge la pregunta: ¿Qué destino se le da a ese fondo?

El artículo 32 de la LSSS nos responde esa pregunta de la siguiente manera:

> *"I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes."*

---

del latín *utilĭtas, -ātis*. "Significados", *Significado de utilidad. Qué es utilidad,* marzo 2017. Puede consultarse

Esto implica, invertir en la sociedad, para que esta crezca y asi generar màs fuentes de trabajo, siendo esto en beneficio de los socios por las implicaciones positivas que trae que una empresa crezca.

"II.- La capacitación para el trabajo;"

Concepto interesante, pues la capacitación implica habilitar a alguien para que pueda realizar mejor su trabajo o nuevas tareas; ahora bien esa capacitación para el trabajo al no estar delimitada en la LSSS, se entiende que puede ser desde una preparación para el socio en una escuela técnica, hasta la preparación en un posgrado en una universidad de nuestro país o extranjera.

"III.- La construcción de habitaciones para los socios".

Este concepto afortunadamente para los socios, es un concepto muy general, pues la palabra habitación implica. "lugar destinado a la vivienda"[326], lo que implica que el fondo de solidaridad social, podrá destinarse desde a una vivienda muy modesta, hasta una mansión lujosa.

> *"IV.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad".*

Esta fracción, tal y como se desprende de su literalidad, hace referencia a la seguridad social de la que deben gozar los socios, siempre y cuando se prevea en el acta constitutiva.

---

en: *https://www.significados.com/utilidad/*. Fecha de consulta 13 de febrero de 2019.
[326] Diccionario de la lengua española, *op. cit.*, p. 1182.

"V.- Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior."

La fracción citada, tiene que ver también a la seguridad social por lo que respecta a servicios médicos, insistiendo nuevamente en la educación que es mencionada también en la fracción II antes señalada.

Como ha quedado claro, el fondo de solidaridad social, es parte del objeto de la sociedad, no teniendo limite económico para su conformación, y por otro lado, según el monto de la utilidades que se destinen, puede aplicar a una serie de conceptos que les permita, si asi lo desean, una vida llena de lujos a sus socios, pues como ya vimos el citado artículo 32 de la LSSS, establece conceptos subjetivos; además, por el ahorro importante del pago de impuestos como se vera mas adelante.

d. Fondo de solidaridad social como "objeto[327] y/o fin" de la sociedad

El términos de lo que señala el artículo 1º, de la LSSS,[328] estas sociedades deben de contar con un fondo de solidaridad social, al cual deberán destinar una parte de su trabajo; dicho precepto legal define de manera conceptual que debemos entender por una SSS, estableciendo (dentro de la definición) la existencia de un fondo, mismo que se considera como parte de su objeto y/o fin de la sociedad.

Lo señalado en el párrafo que antecede es muy importante por las implicaciones fiscales que conlleva.

[327] El objeto social, es decir, la expresión de la actividad o actividades a las que se va a dedicar la sociedad constituye uno de los puntos que, como contenido mínimo, deben recoger los estatutos sociales. Improdex Desarrollo Empresarial S.I., "Informacion para emprendedores, pymes y autonomos", *El objeto social*, 2017. Puede consultarse en: *http://www.creaciondempresas.com/articulos/pg/sociedades/002-200112-El_objeto_social.asp#.WLHUdW_hDIU*. Consultado el 25 de febrero de 2019.

[328] "La Sociedad de Solidaridad Social se constituye con un patrimonio de carácter colectivo, cuyos socios deberán ser personas físicas de nacionalidad mexicana, en especial ejidatarios, comuneros, campesinos sin

e. Fondo de solidaridad social como una "obligación" de los socios

Como resulta lógico, el fondo de solidaridad social, al ser parte del objeto de la sociedad, es una obligación de los socios constituirlo y realizar aportaciones a dicho fondo en la proporción en que determinen las asambleas.[329]

La conformación del fondo de solidaridad social, aun siendo opcional, representa muchas ventajas fiscales para la sociedad y como lo señala la LSSS es obligación de los socios conformar dicho fondo.

J. La SSS y el ISR

a. Concepto de persona moral para efectos fiscales

La ley de LISR en el artículo 7º, no da como tal una definición de persona moral, pero sí deja en claro que cuando se haga mención a persona moral en la ley se entenderán 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 se ocupe para realizar actividades empresariales.

Las NIF[330] definen a la persona moral como aquella entidad que tiene personalidad y capital contable o patrimonio contable propios distintos de los que

---

tierra, parvifundistas y personas que tengan derecho al trabajo, que destinen una parte del producto de su trabajo a un fondo de solidaridad social y que podrán realizar actividades mercantiles."

[329] Art. 11, fracción II, de la LSSS, que señala: "ARTÍCULO 11. Son obligaciones de los socios: […] II. Realizar las aportaciones al fondo de solidaridad social que se determine en las asambleas específicas."

[330] Las NIF **(**Normas de Información Financiera**)** comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los estados financieros y que son aceptadas de manera generalizada en un lugar y a una fecha determinada. Su aceptación surge de un proceso formal de auscultación realizado por el CINIF (Consejo mexicano de normas de información financiera A.C.), abierto a la observación y participación activa de todos los interesados en la información financiera. La importancia de las *NIF* radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información

ostentan las personas que la constituyen y administran, por tal razón, debe presentar información financiera en la que sólo deben incluirse los activos, pasivos y el capital contable o patrimonio contable de dicha entidad". Las personas morales por lo tanto son aquellas organizaciones de personas que se unen para conseguir un fin lícito y conocido como objeto social, puede contraer obligaciones, gozar de derechos y estar formada por personas físicas u otras personas morales.[331]

Es importante mencionar que la LISR u otra ley fiscal, no señala que las SSS sean consideradas como persona moral, lo cual sera tema de análisis en capítulos subsecuentes de la presente investigación; si bien, las NIF dan un concepto de persona moral, no es atribuible de manera jurídicamente estricta a las SSS por que asi no lo menciona, además que las citadas NIF no son ley obligatoria por su naturaleza jurídica y por que no existe precepto legal que sancione su incumplimiento.

En las reformas que entraron en vigor en enero de 2014, en la LISR se hacen una serie de adecuaciones a los diferentes regímenes de tributación, manteniendo la esencia de algunos y eliminando otros.

Para efectos de las personas morales, conforme a su objeto pueden tributar en el Título II (Régimen general) o bien en el Título III (Personas morales con fines no lucrativos), derivado de lo anterior, las personas morales en su mayoría tributarán en el título II, y en el título III solo aquellas que técnicamente no son contribuyentes de este impuesto.

---

financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros. Novelo, Roberto, "RobNovelo Impuestos y Finanzas", *Que son las normas de informacion financiera*, México, 2019. Puede consultarse en: *https://www.robnovelo.com/nifs/que-son-las-nifs-normas-de-informacion-financiera-nif/*. Fecha de consulta 21 de noviembre de 2019.

[331] NIF-A2, párrafo 23, para el ejercicio 2019, *Idem.*

En ese orden de ideas, en términos generales, haciendo un lado su objeto, las SSS, podrán tributar en el Título II (Régimen general).

K. Desproporción legal en el pago del ISR de las SSS

En el presente subcapítulo, a manera de ejemplo y para que quede claro la elusión fiscal de las SSS derivado de un conflicto normativo, se presentan dos casos hipotéticos; el primero de ellos se refiere al calculo del ISR de una PM común que su ley societaria y fiscal no establece ningún beneficio en particular que la haga pagar menos impuestos de forma importante; y, el segundo caso, se refiere al calculo del ISR de una SSS conforme a la legislación vigente; para después, hacer una comparativa del resultado a pagar entre el primer caso y el segundo, y tengamos claro la ventaja fiscal y desproporcionada que tienen las SSS sobre las demás personas morales respecto del ISR a pagar.

a. Determinación del resultado fiscal de ISR del ejercicio de una PM constituida conforme a la LGSM

Se presenta a continuación un caso practico elaborado para fines de la presente investigación, de como una sociedad mercantil regulada en la LGSM dedicada a actividades comerciales, PM que tributa en el título II vigente a partir del ejercicio 2014, de la LISR, no disminuye la base tributaria al no enviar las *"utilidades"* al fondo de solidaridad social que menciona el artículo 31 de la LSSS.

Cuadro 1

INGRESOS ACUMULABLES	LGSM
Ventas	$ 1,000,000
Anticipo de Clientes	50,000
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	100,000
Otros ingresos acumulables	20,000
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	$ 1,170,000
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	

Gastos de operación	$ 500,000
Devoluciones y/o descuentos	50,000
Deducción de inversiones	50,000
Deducción de inversiones (habitación socios)	
Servicios médicos y educativos	-
(-) TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS	$ 600,000
(=) UTILIDAD FISCAL	$ 570,000
(-) PTU	**$** -
(=) UTILIDAD FISCAL	**$ 570,000**
(-) PERDIDAS FISCALES	**$** -
(=) RESULTADO FISCAL	**$ 570,000**
(X) TASA	**30%**
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	**$ 171,000**

FUENTE: Elaboración propia.

Como podemos observar del cuadro anterior, se aplica la formula que establece el artículo 9º, de la LISR, para determinar el ISR a pagar de una PM, y el rubro de UTILIDAD FISCAL, se deja como resulta de las operaciones que le anteceden sin disminuirlo, pues en el caso de una PM o sociedad mercantil, no se puede alterar de manera discrecional el importe de la UTILIDAD FISCAL, por eso, asi se deja, hasta llegar al resultado final que es el ISR a pagar del ejercicio; digamos que este es un caso típico del calculo del ISR de una PM.

b. Determinación del resultado fiscal de ISR del ejercicio de una PM constituida conforme a la LSSS al integrar al fondo de solidaridad social las "utilidades" conforme al artículo 31 de la LSSS

Se presenta a continuación un caso elaborado para fines de la presente investigación, de como una SSS con actividades comerciales, PM que tributa en el título II de la LISR vigente a partir del ejercicio 2014, no obtiene base tributaria para el calculo del ISR derivado a la integración total de las *"utilidades"* al fondo de

solidaridad social como lo hace posible el supuesto jurídico referido en el artículo 31 de la LSSS.

Cuadro 2

INGRESOS ACUMULABLES	SSS
Ventas	$ 1,000,000
Anticipo de Clientes	50,000
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	100,000
Otros ingresos acumulables	20,000
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	$ 1,170,000
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	
Gastos de operación	$ 500,000
Devoluciones y/o descuentos	50,000
Deducción de inversiones	50,000
Deducción de inversiones (habitación socios)	
Servicios médicos y educativos	-
(-) TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS	$ 600,000
(=) UTILIDAD FISCAL	$ 570,000
(-) PTU	$ -
(=) UTILIDAD FISCAL	**$ 570,000**
(-) PERDIDAS FISCALES	$ -
(-) **APORTACIÓN DE "UTILIDADES" AL FONDO DE SOLIDARIDAD SOCIAL (ART. 31 LSSS)**	**$ 570,000**
(=) RESULTADO FISCAL	$ -
(X) TASA	**30%**
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	$ -

FUENTE: Elaboración propia.

Como se puede observar al integrar *discrecionalmente* toda la "*utilidad*" fiscal al fondo de solidaridad social como lo posibilita el artículo 31 de la LSSS, al termino del calculo, *no resulta ISR a pagar*, ya que al integrarse todas las utilidades al fondo de solidaridad social que acuerdan los socios aportar al mismo

en términos del citado artículo 31 de la LSSS, al final, la SSS obtiene ingresos por lo cuales, si asi lo deciden los socios, de dichos ingresos *no se paga nada del impuesto correspondiente*, que en este caso es el ISR.

c. Comparativo del resultado fiscal de ISR a pagar del ejercicio de una PM constituida conforme a la LGSM y otra PM constituida conforme a la LSSS

Se presenta a continuación un comparativo para fines de la presente investigación, de una sociedad constituida conforme a la LGSM y una sociedad constituida conforme a la LSSS, personas morales que tributan en el título II de la LISR vigente a partir del ejercicio 2014, donde la SSS no obtiene base tributaria por la integración de todas las "*utilidades*" al fondo de solidaridad social como lo menciona el artículo 31 de la LSSS.

Cuadro 3

INGRESOS ACUMULABLES	LGSM	LSSS
Ventas	$ 1,000,000	$1,000,000
Anticipo de Clientes	50,000	50,000
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	100,000	100,000
Otros ingresos acumulables	20,000	20,000
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	$ 1,170,000	$1,170,000
DEDUCCIONES AUTORIZADAS		
Gastos de operación	$ 500,000	$ 500,000
Devoluciones y/o descuentos	50,000	50,000
Deducción de inversiones	50,000	50,000
Deducción inmediata de inversiones		
Servicios médicos y educativos	-	-
(-) TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS	$ 900,000	$ 900,000
(=) UTILIDAD FISCAL	$ 570,000	**$570,000**
(-) PTU	**$** -	**$** -
(=) UTILIDAD FISCAL	$ 570,000	**$570,000**
(-) PERDIDAS FISCALES	$ -	**$** -

(-) **APORTACIÓN DE "UTILIDADES" AL FONDO DE SOLIDARIDAD SOCIAL (ART. 31 LSSS)**	$ -	**$570,000**
(=) RESULTADO FISCAL	$ 570,000	**$ -**
(X) TASA	30%	30%
(=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL EJERCICIO	**$ 171,000**	**$ -**

FUENTE: Elaboración propia.

Como se puede observar la sociedad constituida conforme a la LSSS al integrar el fondo de solidaridad social con el *"100% de la utilidades"*, por que asi lo pudieron haber determinado los socios en términos del artículo 31 de la LSSS, "*no existen utilidades"*, y como consecuencia de ello, **"***el ISR a pagar resulta cero***"**, situación atípica que tiene un sustento legal en la LSSS, lo que merece un análisis desde diferentes perspectivas.

L. Beneficios obtenidos por los socios derivados del fondo de solidaridad social

El fondo de solidaridad social se integra con la parte proporcional de las utilidades obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo, así como con los donativos que para dicho fin se reciban de las Instituciones Oficiales y de personas físicas o morales en términos del artículo 31 de la LSSS.

El fondo de solidaridad social, en términos del artículo 32 de la LSSS, sólo podrá aplicarse a:

> I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes;
>
> II.- La capacitación para el trabajo;
>
> III.- La construcción de habitaciones para los socios;
>
> IV.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad;

V.- Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior.

Ahora bien, ya que los rubros antes mencionados representan un gasto para la sociedad debemos analizar cada concepto en específico por su naturaleza y enfocarlo si se considera un ingreso percibido para el socio de la sociedad.

En primera instancia la LISR, señala en el Titulo IV, artículo 90, primer párrafo, lo siguiente:

"**Artículo 90.** Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.
[…]".

De lo anterior, se desprende que al momento de percibir los beneficios del fondo de solidaridad social las personas físicas (socios) deben considerarlo como un ingreso y tributar en el Titulo IV[332], en el capitulo que corresponda, de la LISR, por lo que se presenta el análisis de los supuestos del artículo 31 de la LSSS:

I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes;

II.- La capacitación para el trabajo;

V.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad;

En los casos mencionados, no existe un ingreso en efectivo, en bienes, en crédito o en servicios por lo que no se considera un ingreso para efectos del artículo 90 de la Ley de ISR, ya que no incrementa el patrimonio de las personas físicas y únicamente representan gastos para la sociedad.

III.- La construcción de habitaciones para los socios;

[332] TITULO IV. DE LAS PERSONAS FÍSICAS. DISPOSICIONES GENERALES.

En este caso la LSSS no contempla si la construcción de habitaciones para los socios debe transmitirla y que se escriture a nombre de dichos socios, por lo que tenemos dos situaciones:

1. Al no transmitir la propiedad de las habitaciones para los socios se considera como activo fijo para la sociedad ya que los socios únicamente estarían "usando" dicha habitación para la cual fue construida que es "habitarla" y no corresponde un ingreso como lo menciona el artículo 90[333] de la LISR.

2. Al transmitir la propiedad se percibe un ingreso en bienes como lo menciona el artículo 90 de la LISR, la persona física debe tributar en el Capitulo V, de la LISR, que menciona en el artículo 130 lo siguiente:

"Artículo 130. Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I. La donación.

II. Los tesoros.

III. La adquisición por prescripción.

IV. Los supuestos señalados en los artículos 125, 160 y 161 de esta Ley.

V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 125 de la presente Ley.

En este caso se enfoca a la fracción I que es la donación, ya que al transferir la propiedad gratuitamente se considera una donación como lo menciona el CCF, en el artículo 2332, el cual se transcribe a continuación:

[333] *Ídem.*

"**Artículo 2332.** Donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes."

Existe un beneficio que otorga la LISR para las personas físicas que perciben donativos el cual consiste en no pagar impuesto por dicha donación, esto se encuentra regulado en el artículo 93, fracción XXIII, el cual señala lo siguiente:

"**Artículo 93.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:
[…]

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

[…]"

Derivado de la transmisión de propiedad de la SSS a la persona física (socio), se encuentra en la hipótesis del inciso c) antes mencionado, por lo que únicamente quedaran relevados al pago del impuesto por un monto que no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto correspondiente.

V.- Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior.

Este beneficio comprende un gasto de previsión social, aplicable no solo para la sociedad sino también para la persona que recibe el beneficio del fondo, es decir, para los socios de las SSS como un ingreso.

En este orden de ideas el artículo 7, quinto párrafo, de la LISR, señala la definición de previsión social la cual es la siguiente:

"**Artículo 7.** […]

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

[…]"

Asi mismo, en el caso de la persona física (socio), tenemos otro beneficio señalado en el artículo 93, fracción IX, de la LISR, el cual menciona lo siguiente:

"**Artículo 93.** No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:
[…]

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley[334].

[…]"

Como podemos observar, además de la SSS, sus socios tienen diversas ventajas que en otro tipo de sociedades los socios no tienen, lo cual nos lleva a reflexionar si este tipo de sociedades son verdaderos instrumentos de elusión fiscal.

M. El fondo de solidaridad social como una deducción

De conformidad con el artículo 27, de la LISR, las deducciones autorizadas deberán reunir diferentes requisitos, los cuales son de aplicación general, por lo

[334] Artículo 7º, párrafo quinto, de la LISR, señala: "Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

que no es limitada a un giro comercial o industrial específico; a continuación un resumen de dicho precepto legal para mejor claridad del tema:

"**Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este titulo deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos…

[…]

II. Que cuando esta Ley permita deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capitulo.

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de $2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

[…]

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

[…]

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente. …

[…]

VII. Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

[…]

VIII. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de esta Ley, así como de aquellos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

[…]

IX. Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.

c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

X. Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

[…]

XII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose

de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

[…]

XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

XIV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XV. Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

[…]

XVI. Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

XVII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 25 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

[…]

XIX. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

[…]

XXI. Que tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.

b) Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:

1. Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.

2. Para formar fondos y haberes de retiro de socios.

3. Para formar fondos para primas de antigüedad.

4. Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la sociedad cooperativa.

c) Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

XXII. Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.”

Es importante tomar en cuenta a qué tipo de deducciones se apegará la SSS, los requisitos para las mismas y realizarlas conforme a ley. Las deducciones son necesarias para la disminución de la base del impuesto, teniendo así, una optimización del impuesto, de los recursos de la empresa, cuidando durante todo el año el patrimonio, evitando gastos o disminuyendo aquellos que solo generan pérdida patrimonial y que no influyen en un beneficio fiscal que permita generar el aumento al patrimonio.

Tomando como deducción a las medidas desgravatorias en sentido amplio cuya finalidad es atemperar la deuda tributaria a la capacidad económica del contribuyente mediante la subjetivación del tributo. No todas las erogaciones que realiza una empresa pueden deducir la base del impuesto.

Como toda sociedad, para el logro de su objeto deben tener ciertas erogaciones, mismas que deben estar encaminadas a cumplimiento del objeto para el que fueron creadas, el cual está consagrado en el artículo 2º, de la LSSS, y que señala lo siguiente:

> **Artículo 2º.** Las sociedades de solidaridad social tendrán por objeto:
> I.- La creación de fuentes de trabajo.
> II.- La práctica de medidas que tiendan a la conservación y mejoramiento de la ecología.
> III.- La explotación racional de los recursos naturales.
> IV.- La producción, industrialización y comercialización de bienes y servicios que sean necesarios.
> V.- La educación de los socios y de sus familiares en la práctica de la solidaridad social, la afirmación de los valores cívicos nacionales, la defensa de la independencia política, cultural y económica del país y el fomento de las medidas que tiendan a elevar el nivel de vida de los miembros de la comunidad**."**

La legislación mexicana dentro de los impuestos más longevos tiene al ISR, y en el cual se concentran ciertos requisitos para efectos de las deducciones; y aunque no define que es una deducción, en el artículo 27 y 28 engloba para las personas morales los requisitos que sus erogaciones deben reunir para que sean válidas y disminuyan la base tributaria.

Se conoce como deducciones a las partidas que la ley fiscal permite que se resten del ingreso acumulable para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto.[335]

Las deducciones juegan un papel muy importante tanto en la contabilidad y en el ámbito fiscal de las sociedades, esto dado a que las autoridades fiscales permiten disminuir de los ingresos obtenidos por la empresa, aquellas erogaciones (gastos e inversiones) que haya efectuado con el propósito de *realizar su fin* como negocio y así pagar el tributo solo por la diferencia.

La existencia de una SSS debe atender a ciertas necesidades de sus socios y por tanto sus erogaciones y en general su actividad debe enfocarse al logro de su objeto social. Se desprende del propio texto de la ley que regula estas sociedades, que el fondo que se crea debe destinarse a creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes, la capacitación para el trabajo, la construcción de habitaciones para los socios, etc., conceptos que se asemejan a previsión social.

La LISR es muy específica en que puede deducirse para efectos del pago del impuesto, para ello se analiza la siguiente Jurisprudencia respecto de la procedencia de las deducciones por tratarse de cuestiones estrictamente indispensables:

> **GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE APOYARSE EN DIVERSOS ORDENAMIENTOS LEGALES A FIN DE DETERMINAR QUÉ SE ENTIENDE POR**.- El artículo 31 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como requisito de las deducciones, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; por lo que, no todas las erogaciones que realice un contribuyente pueden generalizarse y entenderse como estrictamente indispensables, pues el carácter de cada erogación atiende a la naturaleza de la actividad ejercida por cada causante del impuesto. **De manera, que si un contribuyente realizó erogaciones al amparo de una norma especializada que atiende específicamente al giro u objeto de su actividad, resulta válido que la autoridad fiscal, a fin de determinar qué gastos deben de entenderse como indispensables, atienda al contenido del Ordenamiento**

[335] Carrasco Hiriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal,* tercera edición, México, Oxford, 2008, p. 182.

especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente, con la finalidad de crear convicción de si las deducciones aplicadas por él mismo resultan procedentes o no.[336]

(El énfasis en negritas es nuestro).

De la tesis antes descrita, se desprende que en efecto, las deducciones y gastos para efectos del ISR serán válidos y se consideran estrictamente indispensables si éstas se realizan dentro del marco legal que rige a la sociedad.

Ahora bien, se debe de considerar por su naturaleza como un gasto de previsión social, aplicable no solo para la sociedad como una deducción, sino también considerarlo como ingreso para quien recibe el beneficio del fondo, es decir, para los socios de la SSS como un ingreso.[337]

Por lo que es necesario mencionar el concepto de previsión social de acuerdo al artículo 7°, de la LISR:

"**Artículo 7.** […]

Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

[…]"

Lo anterior, al considerarse como ingreso para los socios de la sociedad (SSS), se recurre al artículo 93, fracción IX, de la LISR; mismo que regula los ingresos exentos para personas físicas: *"No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos de previsión social."*

[336] VII-J-1aS-151, tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-20/2015.
[337] Servin Gomez, Rodolfo, "¿Qué es una sociedad de solidaridad social?", *Aspecto fiscal del fonso,* México, mayo 2011. Puede consultarse en: *http://elconta.com/2011/05/24/%C2%BFque-es-una-sociedad-de-solidaridad-social-sss-triple-ese/*. Fecha de consulta 20 de octubre de 2019.

De lo anterior se concluye que las personas físicas (socios) que reciben el beneficio del fondo, invariablemente deben considerarlo como un ingreso, pero que en la mayoría de los casos es un ingreso exento, siendo otro de los beneficios inequitativos que por ley tienen los socios de las SSS.

A mayor abundamiento, cabe señalar que las aportaciones efectuadas por la SSS al fondo de solidaridad social, se considera una deducción, pues resulta sencillo encuadrarlo en los supuestos de las deducciones a que hace referencia el artículo 27 de la LISR mencionado en líneas anteriores; asi mismo, dichas sociedades pueden aplicar una previsión social sin límite, en términos de la fracción IV[338] del artículo 32 de la LSSS.

De lo antes expuesto, tenemos a la LISR que es una ley federal, emanada del Congreso de la Unión de nuestro país, ley que es clara en cuanto a la carga fiscal que tienen las personas morales; y por otro lado, tenemos a la LSSS que también es una ley federal que da beneficios fiscales a las SSS que no tienen las demás personas morales reguladas en la citada LISR, de lo cual, se desprende una elusión fiscal derivada de un conflicto normativo, estos es, de dos leyes que tienen la misma jerarquía y que se contraponen, pues una no da beneficios especiales (LISR) y la otra si (LSSS).

Por mandato constitucional,[339]las contribuciones en México deben ser proporcionales, es un principio en derecho fiscal, que aparentemente es vulnerado por las SSS en el ejemplo descrito en párrafos anteriores; sin embargo, conforme al principio de legalidad las SSS pueden pagar menos ISR, principios que entran en un conflicto normativo (proporcionalidad tributaria y legalidad), donde ambas posiciones son validas, pero no pueden coexistir las dos, pues del cumplimiento de uno, deriva el incumplimiento del otro y viceversa.

[338] "Artículo 32. […] IV. Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, adema de las previstas en el régimen de Seguridad Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad. […]"

O. Las SSS ante la sociedad y la autoridad fiscal

Las SSS en estudio son poco conocidas por el común de la gente y por lo consiguiente, al parecer no generan ningún tipo de elusión. Sin embargo, lo anterior, resulta poco acertado, pues ese tipo de sociedades existen no solo en la ley, sino también en la realidad, tal y como se pasa a demostrar.

El *"ACUERDO POR EL QUE SE APRUEBA EL PROGRAMA DE FOMENTO A LA ECONOMÍA SOCIAL 2015-2018"*[340], señala que las sociedades de solidaridad social son cerca de ***5 mil en todo el país***[341]; además, dicho documento menciona que de acuerdo con los resultados del Censo Agropecuario 2007, existen 1,316 sociedades de solidaridad social distribuidas en las 32 entidades federativas del país, con mayor presencia en los estados de Chiapas (262), Veracruz (199), Guanajuato (116) y Nayarit (97).[342]

Vemos que las SSS en nuestro país son en numero poco significativas en comparación de otro tipo de sociedades mas comunes, como la Sociedad Anónima; sin embargo, para efectos fiscales, son un numero importante, que por alguna razón son poco observadas por las autoridades fiscales.

Para tener una idea puntual de cual es el comportamiento de las SSS ante la autoridad fiscal, en este caso ante el SAT, solicitamos al IFAI, proporcionara información respecto a las SSS; para lo cual, se envió un cuestionario para que derivado de sus respuestas tuviéramos una idea real del comportamiento de estas sociedades ante el fisco y viceversa, esto es, que tanto la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación[343] las supervisa y en su caso determina créditos fiscales por su incumplimiento. Las preguntas que se hicieron, fueron las siguientes:

---

[339] Artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.
[340] Publicado en el DOF el 18 de junio de 2015.
[341] El énfasis en negritas y subrayado es nuestro.
[342] INEGI, Censo Agropecuario 2007, VIII Censo Agrícola, Ganadero y Forestal, México, 2009.

1. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes?

2. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes en los últimos cinco años?

3. Cuantas sociedades de solidaridad solidaridad social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados?

4. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados en los últimos cinco años?

5. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria.

6. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años.

Tal y como consta en el oficio con número de folio 0610100119316[344], el IFAI dio contestación a las preguntas mencionadas, de la siguiente manera:

La *Administración Central de Operación de Padrones,* adscrita a la Administración Central de Servicios al Contribuyente del SAT, dio contestación a la *pregunta 1*, en los siguientes términos:

Pregunta 1. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes?

[343] Conocidas en el lenguaje coloquial como "Auditorias".
[344] Se acompaña a la presente investigación como ANEXO.

Respuesta. *La Administración Central de Operaciones de Padrones, adscrita a Administración General de Servicios al Contribuyente, le informa que al 30 de junio de 2016, se encontraban activas en Registro Federal de Contribuyentes* ***4,759 Sociedades de Solidaridad Social****.*[345]

La respuesta anterior, resulta congruente con la información publicada en el "ACUERDO por el que se aprueba el Programa de Fomento a la Economía Social 2015-2018"[346], que señala que en todo el país existen cerca de 5 mil SSS.

La *Administración Central de Operación de Padrones,* adscrita a la Administración Central de Servicios al Contribuyente del SAT, dio contestación a la *pregunta 2*, en los siguientes términos:

Pregunta 2. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes en los últimos cinco años?

Respuesta. *Se proporcionan las cifras de las sociedades de solidaridad que se encontraban activas en el Registro Federal de Contribuyentes al cierre de cada ejercicio fiscal para los años 2011 al 2015, agrupadas por año.*

Año	*Sociedades de Solidaridad Social*
2011	*4,570*
2012	*4,630*
1013	*4,703,*
2014	*4,747*
2015	*4,748*

La respuesta anterior, resulta congruente con la información publicada en el "ACUERDO por el que se aprueba el Programa de Fomento a la Economía Social 2015-2018"[347], que señala que en todo el país existen cerca de 5 mil SSS; sin embargo, vemos que de 2011 a 2016, existe un incremento aproximado del 20%.

[345] El énfasis en cursivas es nuestro.
[346] Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2015.
[347] *Ídem.*

La *Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías, Adscrita a la Administración General de Recaudación* del SAT, en atención a las *preguntas 3 y 4*, señalo lo siguiente:

Pregunta 3. Cuantas sociedades de solidaridad solidaridad social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados?

Pregunta 4. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados en los últimos cinco años?

Respuesta. […] se informa que en la base de datos con que cuenta esta Administración Central, no se identifica la información requerida, toda vez que en el registro de adeudos no existe un rubro en el cual se capture el dato que clasifique al contribuyente como Sociedades de Solidaridad Social.[348]

Interesante lo manifestado por la autoridad fiscal, pues el hecho de que la administración de referencia, no conozca a las SSS y que en sus registros tampoco exista la forma de capturarla, confirma la importancia de la presente investigación, pues es claro que estamos ante un tipo de sociedad que puede desarrollarse sin que para efectos fiscales exista forma de capturarla (controlarla y tener registro, al menos por parte de la autoridad fiscal citada), y que suponemos dichas sociedades no cuentan con adeudos fiscales significativos, pues de otra manera si existiría una forma clara de registrarlas y capturarlas, además de sus adeudos.

La *Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoria de Comercio Exterior, adscrita a la Administración General de Auditoria de Comercio Exterior*, dio contestación a la *pregunta 5 y 6*, en los siguientes términos:

[348] El énfasis en cursiva y subrayado es nuestro.

Pregunta 5. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria.

Pregunta 6. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años.

Respuesta. *[…] se informa que únicamente una Sociedad de Solidaridad Social ha sido sujeta de facultades del comprobación por parte de esta Administración General de Auditoria de Comercio Exterior en los últimos cinco años.*[349]

Resulta interesante la respuesta, pues queda claro lo especial de las SSS para efectos fiscales, ya que se confirma el gran potencial que tiene para eludir impuestos, pues casi no son revisadas por la autoridad fiscal.

La *Administración Central de Planeación y Programación de Auditoria Fiscal Federal,* adscrita a la *Administración General de Auditoria Fiscal Federal,* del SAT, también dio nuevamente contestación a las pregunta 3, 4 y 5**,** y además dio contestación a la pregunta 6, en los siguientes términos:

Pregunta 3. Cuantas sociedades de solidaridad solidaridad social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados?

Respuesta. *35 sociedades.*[350]

Pregunta 4. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados en los últimos cinco años?

Respuesta. *21 sociedades.*[351]

[349] El énfasis en cursivas y subrayado es nuestro.
[350] *Ídem*.
[351] *Ídem.*

Pregunta 5. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria.

Respuesta. *71 sociedades.*[352]

Pregunta 6. Cuantas Sociedades de Solidaridad Social, han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años.

Respuesta. *20 sociedades.*[353]

Las cifras señaladas en las respuestas antes mencionadas, resultan un número pequeño en relación a las SSS existentes (4,759) que también son pocas, si lo vemos a nivel nacional; lo cual, desde nuestra perspectiva confirma que este tipo de sociedades al tener una legislación propia, que no se ajusta a la legislación fiscal, hace difícil su fiscalización; asi mismo, pareciera un régimen societario protegido; sin embargo, no se cree que asi sea, es por el desconocimiento de nuestras autoridades fiscales de este tipo de sociedades y los conflictos normativos legales en materia fiscal relacionados con otras leyes federales de la misma jerarquía, y que existen respecto a este tipo de sociedades que las hace poco atractivas a las autoridades fiscales para efectos de revisarlas, pues al amparo de su ley, pueden no pagar o pagar menos impuestos.

Conclusiones

La palabra elusión, desde la perspectiva jurídica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "***engaño"*** para impedir la acción del contrario, engaño que no necesariamente implica actuar en contra de la ley.

[352] *Ídem.*
[353] *Ídem.*

La elusión fiscal, al tener la actitud jurídica de erosionar la base del impuesto o evitar el pago del tributo o retardarlo por parte del contribuyente, doctrinariamente no se considera propiamente un acto contrario a la ley que implique algún tipo de sanción, sino mas bien, implica evitar de manera total o parcial el pago de una contribución, al evitar situarse en el hecho jurídico generador.

La evitación o economía de opción, también conocida como “elusión legitima”, son supuestos de no sujeción a la norma tributaria, por no configurarse el hecho generador previsto en la hipótesis de incidencia o en el mandato de pago, por simple abstención o por haber recurrido a formas jurídicas, que aun siendo alternativas, no son por ello ficticias o simuladas.

La elusión fiscal como un fenómeno que daña a la hacienda publica, tiene un mejor andamiaje jurídico que no la permite, en su caso, la sanciona, en países como España, Alemania, Italia y Argentina; en México al día de hoy, se han hecho intentos con muchas inconsistencias por parte del legislador para regular la elusión y como consecuencia de ello prohibirla, pues a pesar de contar con recomendaciones al respecto de organismos internacionales, no se han hecho las cosas de manera contundente y clara, lo vemos también en el artículo 5º del CFF, donde el legislador establece la forma de hacer la interpretación y aplicación de la norma tributaria, forma que tiene mas desaciertos que aciertos.

Un *conflicto* normativo, se presenta cuando dos o más normas son formal o materialmente incompatibles, lo que implica una contradicción entre dichas normas.

En México, la solución a los conflictos normativos, desde el punto de vista jurídico-positivo, no se cuenta con alguna norma jurídica sobre cuya base pudiera preferirse una u otra de las diversas posibilidades existentes en el marco de la norma aplicada. No hay ningún método jurídico-positivo según el cual solo una de

las distintas significaciones gramaticales de la norma pudiera ser considerada como justa o recta; supuesto, naturalmente, que se trata de varias posibles interpretaciones del sentido de todas las normas de la ley o del orden jurídico. A pesar de todos los esfuerzos de la jurisprudencia tradicional, no se ha llegado hasta ahora a resolver de modo satisfactorio, objetivamente valido, el conflicto entre la voluntad y su expresión (del legislador), a favor de una u otra. Todos los métodos de interpretación desenvueltos hasta ahora, no han llevado sino a una solución posible, nunca al único resultado justo.

Los conflictos normativos que suceden en materia fiscal, no son solamente por contradicción de normas, sino también por lagunas de la misma y a final de cuentas, por falta de armonía y sistematización de las normas que intervienen en muchos de los actos en materia fiscal.

Una evidencia, de muchas que existen, respecto a como se manifiesta la elusión fiscal derivada de conflictos normativos, lo tenemos claramente en las sociedades de solidaridad social.

Las sociedades de solidaridad social surgen en la década de los setentas, cuentan con su ley federal, misma que en su artículo 1º, las define como aquellas que se constituye con un patrimonio de carácter colectivo, cuyos socios deberán ser personas físicas de nacionalidad mexicana, en especial ejidatarios, comuneros, campesinos sin tierra, parvifundistas y personas que tengan derecho al trabajo, que destinen una parte del producto de su trabajo a un fondo de solidaridad social y que podrán realizar actividades mercantiles.

En las sociedades de solidaridad social, además de la constitución del patrimonio social, debe integrarse un *fondo de solidaridad social* con la parte proporcional de las utilidades obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo; dicho fondo de solidaridad social, conforme a lo que establecen los artículos 1º, 31 y 32 de la LSSS es parte del objeto de este tipo de sociedades, lo cual trae

implicaciones y ventajas económicas muy importantes, además de poder realizar actividades mercantiles.

El fondo de solidaridad social, en términos generales, debe destinarse a elevar la calidad de vida de los socios; y las cantidades (utilidades) enviadas discrecionalmente a dicho fondo erosionan la base para efectos del pago del impuesto sobre la renta, situación legal, pues se hace al amparo de la literalidad de la Ley de Sociedades de Solidaridad Social, ley federal, de la misma jerarquía que las leyes fiscales, implicando en este caso, un conflicto normativo que beneficia solo a un pequeño segmento de la población (socios de las sociedades de solidaridad social), pues al amparo de una ley federal pagan menos impuestos, estos es, derivado de un conflicto normativo, se benefician unos cuantos, por la falta de sistematicidad y armonía en las leyes federales en comento; problema bastante serio, pues no es el único que existe derivado del entramado legislativo desaseado que existe en nuestro país.

CAPITULO TERCERO

OTRAS FORMAS JURÍDICAS DE NO PAGO DE CONTRIBUCIONES Y LA INTERPRETACIÓN JURIDICA COMO POSIBLE SOLUCIÓN

La incertidumbre acerca de la cosa, vicia el acto.[354]

En el presente capitulo se analizan las diversas formas doctrinarias y jurídicas que se utilizan para aludir el pago de contribuciones. Dichas figuras al no estar reguladas en leyes vigentes, en la mayoría de sus casos y en otros, solo tener conocimiento de ellas en criterios de la SCJN, del TFJA y en algunos casos en la doctrina, resulta interesante su análisis para conocerlas, saber cuales son sus alcances jurídicos y si realmente pueden ser utilizados para eludir al fisco.

En este capitulo, nos daremos a la tarea de conocer las figuras jurídicas de referencia, desde su doctrina nacional y de algunos otros países, lo poco que en cuanto a regulación existe, para que en el siguiente capitulo se confronten con casos prácticos y veamos como se manifiestan en la realidad.

Resulta interesante también, el análisis que desde la doctrina y el derecho se da a las instituciones de referencia desde la perspectiva de sus posibles soluciones, pues al respecto ya existen posturas serias que abonan a la discusión.

I. Defraudación y evasión

Los conceptos de defraudación y evasión, doctrinaria y prácticamente tienen los mismos alcances, ninguno de ellos tiene rasgos particulares que los diferencien; en la doctrina y en la practica son utilizados de la misma forma,

[354] Halperin, Gregorio, *op. cit.,* p. 120.

algunos autores a dichas figuras las denominan de forma indistinta y el CFF solo hace referencia a la defraudación.

La palabra *defraudación,*[355] deriva del latín *defraudatio,* que significa acción y efecto de defraudar. Por su parte la palabra *defraudar,*[356] deriva del latín *defraudâre,* que significa privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias de lo que le toca de derecho; frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponían en alguien o en algo; eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones; turbar, quitar, entorpecer.

La palabra *evasión,*[357] deriva del latín *evasio,* que significa acción y efecto de evadir o evadirse. Por su parte la palabra *evadir,*[358] deriva del latín *evadire,* que significa evitar un daño o peligro; sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes; fugarse; desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.

Como vemos, conceptualmente la palabra defraudación significa un tipo de engaño ilícito, mientras que la evasion significa escabullirse de algún tipo de responsabilidad de forma ilegal.

En el ámbito jurídico en general, Guillermo Cabanellas,[359] señala que la palabra *defraudación* significa, en sentido amplio, cuanto perjuicio económico se infiere abusando de la ajena buena fe; apropiación indebida de cosas muebles, recibidas con obligación de restituirlas; cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro; de modo especifico, cualquiera de los abusos cometidos en perjuicio del fisco o contra las propiedades intelectual e industrial.

[355] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 738.
[356] *Ídem.*
[357] *Ibidem.,* p. 1013.
[358] *Ibidem.,* p. 1012.
[359] Cabanellas Guillermo, tomo III, *op. cit.,* p. 50.

El autor señalado en el párrafo que antecede,[360] menciona que la palabra *evasión* significa, fuga del que esta encerrado; huida; liberación del prisionero que elude a sus guardias; escapatoria de calabozo, cárcel o presidio.

Para Remo Guardia[361], la palabra *defraudación,* deriva de *defraudar y* tiene los siguientes sinónimos: engañar, timar, falsificar, burlar, falsear, estafar, embaucar, tomar y decepcionar. Y la palabra *evasión o evadirse*[362] tiene los siguientes sinónimos: esquivar, evitar, escaparse, eludir, soslayar, huir, dejar, escabullirse, fugarse y cambiar.

Para Hugo Carrasco Iriarte,[363]comete el delito de *defraudación fiscal,* quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal (El autor citado hace una transcripción del primer párrafo, del artículo 108, del CFF).

Dicho autor señala también que la *evasión,*[364] es la acción u omisión tendiente a eludir el pago de una obligación fiscal; el evasor fiscal incumple con las disposiciones normativas tributarias y se ubica fuera del marco de la ley.

Ubicando el tema en el área fiscal, Fernando Sainz de Bujanda,[365] emplea los términos defraudación fiscal, fraude tributario, o fraude fiscal y los emplea en los siguientes sentidos: El de infracción o ilícito fiscal en general; El técnico jurídico en que la defraudación fiscal es una de las modalidades de la infracción tributaria material, consistente en una infracción llevada a cabo por el contribuyente calificada por una serie de circunstancias, que produce como resultado la

[360] Cabanellas Guillermo, tomo III, *op. cit.,* p. 605.
[361] Guardia, Remo, *op. cit.,* p. 83.
[362] *Ibidem.* p. 147.
[363] Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, *op. cit.,* p. 312.
[364] *Ibidem.* pp. 312 y 313.
[365] Sainz de Bujanda, Fernando, *Defraudación Tributaria,* México, Revista Indetec, 1978. pp. 163 y 166.

sustracción total o parcial de la contribución debida con el consiguiente perjuicio para la hacienda publica.

Para el autor antes citado, el fraude material o técnico, se realiza mediante simples operaciones materiales, positivas o negativas, como la de ocultar un objeto gravado en aduana, denominar falsamente un producto exportado o importado, tales operaciones son las mas comunes y las mas fáciles de utilizar en razón de su relativa simplicidad.

También clasifica el *fraude contable*, que es el que se realiza mediante la utilización de los libros y los asientos de la contabilidad y se da uno de dos supuestos: o que el hecho imponible es de naturaleza contable, o bien, que la contabilidad se utiliza para la determinación del hecho imponible. Este fraude contable no supone necesariamente una falsedad en los asientos, por el contrario, dentro de la subjetividad de toda representación contable, un asiento fraudulento puede ajustarse a la realidad extracontable en mayor medida que uno no fraudulento; pero será fraudulento si contraviene a las normas tributarias sobre la contabilidad (escasamente legislada), las cuales no perciben primariamente la veracidad de la contabilidad, sino el establecimiento de limites firmes que impidan la utilización de la contabilidad en daño del fisco. Otros fraudes contables, en cambio, si implican una falsedad, como la consignación de gastos inexistentes, la no anotación de ingresos, el falso inventario de almacén, etc.

En ese contexto, José Tapia Tovar[366] considera que la evasión fiscal significa eludir una obligación que la Constitución impone, obligación que tiene un contenido politico-economico de participación en los gastos que requiere la nación, mismos que le son necesarios para su existencia y desarrollo.

[366] Tapia Tovar, José, *op. cit.,* p. 1.

Giuliani Fonrouge,[367] define el fraude fiscal como todo acto u omisión, que violando disposiciones legales en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación, o la disminución de la carga fiscal.

Para Antonio García Gómez,[368] comúnmente se concibe a la evasión fiscal como una actuación por parte del contribuyente quien, al margen de la ley, busca por medio de engaños y acciones fraudulentas (y, en tal sentido dolosas) evitar o disminuir la carga fiscal que le corresponde.

Por su parte, María Isabel Jiménez Almaraz,[369] identifica a la evasión fiscal con la defraudación a la administración tributaria, que se realiza mediante ocultación o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos.

Como vemos la defraudación fiscal toma muchas formas y se puede hacer de diversas maneras; sin embargo, todas ellas, necesariamente implican un acto contrario a la ley, en este caso, llevado a cabo por el contribuyente.

Algunos autores, tratan de distinguir el concepto de *infracción fiscal,* del delito de *defraudación fiscal,*[370]asi Raúl García Astaburuaga, define la primera: como el incumplimiento de parte de un contribuyente de las obligaciones legales, administrativas o reglamentarias relativas a los tributos establecidos en el sistema impositivo y que acarrean sanciones para quienes resulten responsables de tal incumplimiento; como concepto genérico, el *delito tributario* queda comprendido dentro de él, en la categoría de infracciones de sanción mixta, con la particularidad distintiva de que requiere del elemento de dolo o malicia, y además de que su

[367] Fonruge, Giuliani, *Derecho financiero,* volumen II, Buenos Aires, Edit. De Palma, 1962, p. 592.
[368] García Gómez, Antonio, *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias,* Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 58.
[369] Jimenez Almaraz, Maria Isabel, "Causas que provocan la evasion fiscal de las empresas mexicanas", Revista del Centro de Investigacion, Universidad La Salle, Vol. 5, Num. 20, Enero-Junio 2003, México, Distrito Federal, p. 8.
[370] Tovar Tapia, Jose, *Op. cit.*, pp. 216 y 217.

juzgamiento esta entregado a los tribunales ordinarios de justicia; en consecuencia el elemento determinante en la distinción, esta constituido por el dolo o malicia en oposición a la simple culpa o negligencia que es suficiente para configurar la infracción y para que exista delito tributario, es indispensable que el infractor obre guiado por dicho móvil o intensión.

La defraudación fiscal necesariamente trae como castigo una sanción pecunaria y la privación de la libertad, la infraccion fiscal, solo la primera.

La evasión fiscal tiene como propósito cualquier violación a las normas tributarias que producen como resultado una recaudación inferior a la que corresponda, en esta figura existe incumplimiento de la obligación tributaria, lo que da lugar a una infracción o un delito fiscal.[371] Ferreiro Lapatza considera que el *fraude tributario* es igual al no pago ilegal de un tributo y que el fraude, en este sentido puede realizarse por medio de una infracción.[372]

El delito de defraudación fiscal en México, esta regulado en el Capitulo II, del Titulo Cuarto, denominado “De las infracciones y delitos fiscales”, del artículo 92 al 115, del CFF; en el artículo 108, de dicho cuerpo normativo se define el delito de defraudación fiscal, al señalar: “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”; regulándose también el delito de defraudación fiscal calificado y equiparable, en los artículos 109 y en el sexto párrafo, del artículo 108, respectivamente, de dicho Código.

Es cuestionable que exista defraudación fiscal cuando el contribuyente se “aprovecha de un error de la autoridad”, pues al no ser un acto (error) algo imputable al contribuyente, no tiene por que ser sancionado, ejemplos de ello

[371] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 122.
[372] Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 459.

puede ser una indebida fundamentación y motivación de un acto de autoridad que sea aprovechado por el particular para no pagar alguna contribución que le sea exigida.

La SCJN, por su parte, ha definido al delito de *defraudación y evasión fiscal* en diversas tesis, de las que se menciona a manera de ejemplo, las siguientes:

> **FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.** De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del **equiparado** contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, **ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley**; mientras que el delito de **defraudación fiscal** genérico o principal **se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal**, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que **ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio**. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.
>
> Tesis de jurisprudencia 38/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de dos de julio de dos mil tres. [373]
>
> (El énfasis es nuestro).

Vemos que en la casuística, la defraudación puede tomar diversas formas y por ello diferentes calificativos, como la defraudación fiscal equiparada y la defraudación fiscal genérica o principal, ambas con una diferente pespectiva y

[373] Registro digital: 183535, Instancia: Primera Sala, Novena Época, Materias(s): Penal, Tesis: 1a./J. 38/2003, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, Agosto de 2003, página 83, Tipo: Jurisprudencia.

reguladas en el CFF en artículos diversos, pero que al final de cuentas tienen como común denominador el perjuicio al fisco.

> **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. PARA QUE SE CONFIGURE RESPECTO DE LOS GERENTES, DIRECTORES, ADMINISTRADORES, SOCIOS O ACCIONISTAS DE LA PERSONA MORAL CONTRIBUYENTE, POR EL HECHO DE QUE ÉSTA CAMBIE DE DOMICILIO SIN PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE, ES INNECESARIO EXIGIR A LA AUTORIDAD QUE DEMUESTRE DÓNDE SE LOCALIZA EL NUEVO.** Una interpretación teleológica del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, basada en los procesos legislativos que dieron origen tanto a la adición de su fracción X, como a la reforma al inciso b) de su fracción III, cuyos decretos se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989 y el 31 de diciembre de 2000, respectivamente, en relación con los contribuyentes y responsables solidarios, permite establecer que **la intención del legislador es impedir la <u>evasión fiscal</u> de las empresas a quienes se les ha fincado un crédito y pretenden evitar su pago cambiando de domicilio sin hacer del conocimiento de la autoridad el nuevo lugar donde desarrollan sus actividades, con lo cual aquélla se ve imposibilitada para cumplir con uno de sus objetivos, que es la recaudación**. En esa medida, para que se configure la responsabilidad solidaria de los gerentes, directores, administradores, socios o accionistas ante el cambio de domicilio de la persona moral contribuyente sin presentar el aviso correspondiente, es innecesario exigir a la autoridad exactora que demuestre dónde se localiza el nuevo, precisando la calle, número, colonia, código postal y ciudad, ya que ello es contrario al fin mencionado, pues no debe perderse de vista que de conocer la autoridad el nuevo domicilio de la empresa requerida, aun cuando ésta no lo manifestara, podría exigirle el pago del crédito y multarla por dicha omisión, en términos del diverso precepto 81, fracción VI, del citado código.[374]
>
> (El énfasis es nuestro).

Como vemos, tratándose de personas morales, quienes pueden incurrir en defraudación o evasion fiscal son sus órganos de dirección, principalmente cuando existiendo un adeudo por parte de la moral, esta cambia de domicilio sin dar aviso al RFC.

De lo antes mencionado, podemos decir que la defraudación y la evasión es el no hacer el pago de una contribución, esto es, evadir el cumplimiento de una obligación, en este caso fiscal, que invariablemente trae consigo un castigo que es la imposición de una sanción, que dependiendo las formas que adopte el

[374] Jurisprudencia, Materias(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: Tomo XXVI, Octubre de 2007, Tesis: XIX.1o.A.C. J/15, página: 3063.

incumplimiento, su castigo puede ser desde una sanción pecuniaria o infracción, hasta la privación de la libertad.

II. Abuso de derecho

En México, de manera textual, el abuso de derecho es un concepto que no se encuentra regulado, solo existen algunas tesis aisladas que dan cuenta de ello, sin embargo, en otros países ha sido objeto de profusos estudios.

La figura del abuso de derecho surge como una creación jurisprudencial (y doctrinal) francesa en la segunda mitad del siglo XIX y comienzos del XX y se generaliza después, con o sin expresión legislativa, por los diversos sistemas jurídicos de base continental. Por lo que se refiere a la recepción de la figura en España, los hitos fundamentales son, en el terreno doctrinal, la publicación en 1917 de la monografía de José Calvo Sotelo *La doctrina del abuso del derecho como limitación del derecho subjetivo*; en el terreno jurisprudencial, la STS de 14 de febrero de 1944; y, finalmente, en el terreno legislativo, la incorporación general de la figura en la reforma del titulo preliminar del Código Civil de 13 de mayo de 1974.[375]

Una acción es abusiva siempre que se den conjuntamente las circunstancias siguientes: a) uso de un derecho objetivo o externamente legal, esto es, la acción debe poder ser descrita *prima facie* como una caso de ejercicio de un derecho subjetivo; b) daño a un interés no protegido por una especifica prerrogativa juridica. Esto es, el abuso no entra en juego cuando el interés dañado se encuentra protegido por una regla y, en particular, cuando le regla protege un derecho subjetivo ajeno, pues en tal caso nos encontramos ante un supuesto de colisión de derechos y no de abuso; c) inmoralidad y antisocialidad de ese daño, manifestada de forma subjetiva (cuando el derecho se actúa con la intensión de

[375] Atienza, Manuel y otro, *Ilícitos atípicos*, 2ª edición, Madrid, Trotta, 2006, p. 34.

perjudicar o sencillamente sin un fin serio o legitimo) o bajo la forma objetiva (cuando el daño proviene de exceso o anormalidad en el ejercicio del derecho.[376]

De lo anterior, podemos decir que el abuso de derecho implica el uso de un derecho cuyos efectos pueden ser negativos para otra persona y sin embargo dicha alteración en el orden social no esta regulado como algo textualmente prohibido.

El artículo 1912 del CCF establece que "cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho". De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

1) La existencia de un derecho.
2) El ejercicio del derecho.
3) Un daño causado por el abuso del ejercicio de ese derecho.
4) La intención por parte del autor de causar un daño.
5) La ausencia de utilidad para el titular del derecho.

Cabe destacar de lo señalado en el artículo 1912 antes trascrito el elemento esencial de “intensión”, mismo que se debe demostrar para ajustarse a la norma.

Hay distintas posturas en cuanto a si el abuso del derecho corresponde a la teoría de la responsabilidad objetiva o a la subjetiva, es decir, si se necesita partir de un dato subjetivo como la intensión, el propósito, la mala fe o si basta con que se extralimiten los alcances de un derecho para que haya un hecho ilicito.[377]

[376] *Ibídem.,* pp. 41 y 42.
[377] Campos Diaz Barriga, Mercedes, *El abuso del derecho,* México, 2000, p. 57. Puede consultarse en: *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3496/9.pdf*. Fecha de consulta 30 de marzo del 2021.

"Lo que es cierto es que los derechos nunca son absolutos, sino cuando se traspasan.... El abuso no es cuando se ejercitan los derechos sino cuando se traspasan."[378]

Técnicamente es impropia la denominación de “abuso de derecho”, que no puede responder mas que a una figura retorica, pero sin ninguna consistencia científica, en cuanto que el derecho se disfruta y se ejercita, y solo es la cosa sobre que recae el derecho la que se usa, nunca, tampoco se abusa, ya que recíprocamente es lo que se evita en cuanto regula la norma juridica una relación humana o institucional.[379]

La postura antes señalada parte de un “deber ser”, sin embargo, dependiendo de los intereses en conflicto, es natural que alguna de las partes abuse de la norma, si derivado de tal acción obtiene un beneficio. La SCJN a emitido diversas tesis que intentan explicar esta figura, dichos criterios son los siguientes:

> **ABUSO DE UN DERECHO (LEGISLACIÓN DE JALISCO).** El artículo 1833 del Código Civil establece que cuando al ejercitar un derecho se causa daño a otro, hay obligación de indemnizarlo **si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño**, sin utilidad para el titular del derecho. Este precepto consagra la **teoría del uso abusivo de un derecho**, la que entraña una logomaquia, pues el derecho cesa donde comienza el abuso, por lo que no se puede hablar, en rigor lógico, de abuso de derecho. **Esta teoría incorrectamente formulada contiene, sin embargo, la idea verdadera de que existe acto abusivo cuando éste es contrario al objeto, al espíritu y a la finalidad de la institución, y el derecho se ejercita simplemente para perjudicar a otro, lo que constituye culpa delictuosa**. Así por ejemplo, el propietario que levanta en su terreno una pared desmesurada con el único objeto de oscurecer la casa del vecino, o el litigante que al emplear todos los subterfugios del procedimiento, **demora la solución del pleito, cometen un acto abusivo.**[380]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

---

[378] *Ídem.*

[379] Rodriguez-Arias Bustamante, Lino, “El abuso del derecho”, *Teoría de los actos antinormativos,* México, p. 30. Puede consultarse en: *https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/viewFile/25392/22794*. Fecha del consulta 30 de marzo del 2021.

[380] Registro digital: 343729, Instancia: Tercera Sala, Quinta Época, Materias(s): Civil, Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo CV, página 2328, Tipo: Aislada.

Esta tesis, resulta interesante, pues nos deja ver lo subjetivo del tema, pues al paracer el abuso del derecho no nace del rigor de la ley, sino de la pericia de quien pretendo hacerlo valer a su favor.

> **ACCIONES CIVILES, EL EJERCICIO DE LAS, NO CONSTITUYE ACTO ILICITO NI ABUSO DEL DERECHO. El ejercicio de las acciones civiles no constituye** un hecho ilícito, ni **abuso del derecho**. No lo primero, porque por hecho ilícito debe entenderse en un sentido lato, aquél que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres y es obvio que el ejercicio de una acción civil ante los tribunales, aunque no prospere, es un derecho que dentro de un régimen jurídico responde a la necesidad de evitar la venganza privada o la idea de evitar que cada quién se haga justicia por propia mano, según principio consagrado en el artículo 17 constitucional. Tampoco es lo segundo, **porque no es un abuso del derecho el acudir a los tribunales para exigir la tutela jurídica del Estado frente a la violación de un derecho, el desconocimiento de una obligación o a la necesidad de declarar, preservar o constituir un derecho.**[381]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

En esta tesis, la postura es interesante, pues de lo que señala se deprende que el abuso de derecho no existe materialmente como tal; sin embargo, solo se refiere al ámbito judicial o jurisdiccional, que no es el único donde el derecho se manifiesta.

1. Abuso de derecho en materia fiscal

En materia fiscal es cuestionable la existencia del abuso de derecho y mas bien creo, que es una apreciación subjetiva; ademas no debemos de perder de vista que pudiera darse no solo del particular al fisco, sino también de este ultimo para con el contribuyente.

En el abuso del derecho, existe un uso que *sobrepasa las facultades que una norma atribuye*, es decir, lo que empezó como empleo legitimo de facultades

[381] Registro digital: 242193, Instancia: Tercera Sala, Séptima Época, Materias(s): Civil, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 28, Cuarta Parte, página 38, Tipo: Aislada.

conferidas por la norma a un sujeto, degenera y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros.[382]

Llevada la figura a la materia tributaria, considera Rosembuj,[383]ello implica que un contribuyente, apoyado en el entendimiento literal de una regla, o el diseño de una conducta que formalmente encuadra en determinada regla pero con efectos tributarios menores a otra, ocasiona un daño al fisco en la medida que obtiene un ahorro fiscal ilegitimo, dado que se violenta o deja de aplicar un principio que debe matizar la interpretación o el cabal entendimiento de la regla, para asi regir adecuadamente, la magnitud del daño causado por la no percepción tributaria. Lo crucial en el caso es lograr detectar o invocar el o los principios desatendidos para poder afirmar que existe el abuso de un derecho, pues de no ser asi la regla general de la economía de opción avalaría la conducta y sus efectos.

Como vemos no es tan sencillo calificar un acto como abuso de derecho, pues podría tratarse de elusión, lo cual no implica un acto contrario a la ley, simplemente la “economia de opción” que lleva al particular a usar la figura juridica que mayores beneficios le represente.

Otra posición sobre el tema es la siguiente: el abuso del derecho puede definirse como el uso de un derecho para un fin que es contrario de aquel señalado por el legislador, y en derecho tributario se utiliza esta doctrina con el objetivo de proteger los intereses del Estado frente al abuso de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes. Por lo demás, las cláusulas antiabuso precisamente lo que buscan es un límite a la regla general de la autonomía de la voluntad y al uso sin restricción de los derechos particulares.[384]

[382] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 127.
[383] Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario,* Madrid, Marcial Pons, 1999, pp. 127 y 128.
[384] Anguita Oyarzún, Chritian, *op. cit*., p. 26.

Como vemos, en términos generales si podemos presumir algunos limites que marcan la teoría del abuso de derecho (o abuso de las formas jurídicas), pero en lo particular entramos a un terreno de subjetividades que no es fácil delimitar; además, se insiste, esta figura no es propia del particular, pues también la autoridad fiscal, en su caso, tambien hace uso de ellas en su beneficio.

El TFJA, sobre el particular ha emitido la siguiente tesis:

> **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.[385]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

La tesis antes descrita, nos deja ver con claridad lo interesante y subjetivo del tema, pues sostiene que el abuso de derecho se presenta cuando la ley se interpreta o aplica en contravención a su “espíritu” o a los “principios del derechos”, conceptos, este último que es indefinido, no por que no exista definision de ellos, sino por que existen muchas posturas y casuística al respecto.

III. Fraude a la ley

La figura de fraude de ley guarda analogías evidentes con la del abuso del derecho. La idea de fraude que aquí nos interesa se conecta con la posibilidad de

servirse de normas jurídicas para lograr con ellas finalidades que no son las previstas por el derecho.

El fraude de ley suele presentarse como un supuesto de infracción indirecta de la ley. La estructura del fraude consistiría, asi, en una conducta que aparentemente es conforme a una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto.[386]

Con la figura del fraude a la ley no se trata simplemente de aplicar ciertas reglas semánticas a un texto para producir otro; lo que se hace es, mas bien, la sustitución de una regla por otra, y esto, claro esta, no en forma arbitraria, sino acudiendo a los principios que justifican las reglas preexistentes. El juez que al aplicar el derecho utiliza la figura del fraude de ley realiza una operación paralela a cuando utiliza la analogía; por eso, de la misma manera que suele distinguirse la interpretación extensiva de la analogía (la analogía significaría un paso mas allá de la simple interpretación), cabria decir también que el fraude de ley va mas allá de la interpretación restrictiva de una regla: no es que se entienda una determinada expresión en el sentido mas limitado posible, sino que se *crea* una excepción a la misma.[387]

La figura del fraude de ley, tiene un alcance general, ya que la posibilidad de fraude puede darse en relación con cualquier tipo de norma que confiere poder, trátese del poder contractual o para realizar negocios unilaterales, de poderes privados o públicos, etc.[388]

En el fraude a la ley se desarrolla una estructura, esto es, primero tenemos la norma que se pretende defraudar, luego tenemos una norma que por analogía

---

[385] VI-TASR-VI-4, R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 25. Enero 2010. p. 247.
[386] Atienza, Manuel, *op cit.,* p. 74.
[387] *Ibidem.,* p. 85.
[388] *Ibidem.,* p. 88.

se aplica y sirve para apoyar la idea de la primera y al final el resultado es contrario a alguna otra norma juridica.

Son requisitos esenciales del fraude a la ley: a) que el acto o actos cuestionados sean contrarios al fin practico que la norma defraudada persigue y supongan, en consecuencia su violación efectiva; b) que la norma en la que el acto pretende apoyarse (de cobertura) no vaya dirigida, expresa y directamente, a protegerlo, bien por no constituir el supuesto normal, bien por ser el referido un medio de vulneración de otras normas, bien por ir dirigido a perjudicar a otros, y c) manifestación notoria e inequívoca de la producción de un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en la regulación de la materia. Se exige prueba de que se ha obtenido un resultado contrario al querido por el ordenamiento jurídico, utilizando deliberadamente una norma para llegar a tal resultado.[389]

La SCJN, a emitido diversos criterios que dan cuenta del tema de referencia, y señalan lo siguiente:

> **FRAUDE A LA LEY E INTERPRETACIÓN LÓGICA. SU CONCEPTO.** La figura del fraude a la ley, fraus legis o in fraudem legis agere, como se le conoció en el derecho romano, consiste en respetar la letra violando el espíritu de la ley. Sobre el particular, es atendible el texto de Paulo, visible en el parágrafo 29, Título III, Libro I, del Digesto: Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit. Esto es: Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en **fraude, el que salvadas las palabras de la ley elude su sentido**. Dicho en otros términos: **fraude a la ley es frustrar sus propósitos**, es violar o eludir el espíritu que la anima **y llevar a un resultado contrario al deseado, con el pretexto de respetar su letra**; **en cuya situación se está finalmente en contra de la ley**, al ser esa aplicación literal contraria a la intención del legislador. En relación con lo anterior, debe tenerse en cuenta que mientras que la interpretación literal de la ley es la que determina el sentido propio de las palabras, la interpretación lógica es la que fija el verdadero sentido o fin que persigue la ley.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 12 de enero de 2018 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[390]

[389] Carrasco Perera, Ángel, *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley*, España, Thomson Reuters, 2016, p. 353.

[390] Registro digital: 2015966, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Civil, Común, Tesis: I.8o.C.23 K (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Enero de 2018, Tomo IV, página 2166, Tipo: Aislada.

(El énfasis en negritas es nuestro).

FRAUDE A LA LEY. ELEMENTOS DEFINITORIOS. De lo establecido por las normas existentes en la materia (artículos 6o., 8o. y 15 de los Códigos Civil Federal y del Distrito Federal, así como el 6 de la Convención Interamericana sobre Normas Generales de Derecho Internacional Privado suscrita por el Ejecutivo Federal y aprobada por el Senado de la República), y en la doctrina de tradición romano-germánica extranjera y nacional (Alexandre Ligeropoulo, Calixto Valverde y Valverde, Juan Ruiz Manero, Manuel Atienza, José Louis Estevez, Francisco Ferrara, Enneccerus, Kipp y Wolff, Rojina Villegas, Pereznieto Castro y Arrellano García), pueden extraerse 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; y, 3. La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2**.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de agosto de 2014 a las 08:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[391]

(El énfasis en negritas es nuestro).

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.[392]

De las tesis aisladas (no obligatorias), que señalan la interpretación y elementos del fraude a la ley, como solo se quedan en un plano doctrinario que no llega a la casuística, no es claro el concepto y quede en el área de ls subjetividad que poco abona a la definision puntual y clara del concepto.

1. Fraude a la ley en materia fiscal.

En el fraude de ley en materia tributaria “no se realiza el hecho imponible”, pero es como si se realizara; “no se oculta su conocimiento a la administración”,

[391] Registro digital: 2007090, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.3o.C.140 C (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III, página 1776, Tipo: Aislada.

[392] Registro digital: 169882, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Común, Tesis: I.4o.C.25 K, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVII, Abril de 2008, página 2370, Tipo: Aislada.

pero se fuerza el encaje de una situación dentro de un hecho imponible pensado para contemplar situaciones diferentes. Las notas deliminatorias del fraude a la ley tributaria, son las siguientes: 1º) quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma (la no realización de un hecho imponible, y su sustitución por otro, que solo aparentemente contempla el supuesto en cuestión); 2º) aun asi, llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar; 3º) bajo la anterior apariencia subyace una intensión fraudulenta.[393]

El fraude de ley tributaria es un mecanismo de fiscalización válido, donde el contribuyente no busca su finalidad económica y jurídica propia, y sí conseguir una tributación inferior a la normalidad de hechos y situaciones determinadas. Esto es, un contrato lícito y efectivo, no simulado, que se utiliza para la consecución de un fin que nada tiene que ver con la finalidad propia de tal figura contractual. Y ello para conseguir una fiscalidad menor que la que sería propia si no se hubiese utilizado el negocio inadecuado que sirve de base al fraude de ley.[394]

De esta manera, por ejemplo, una sociedad argentina (A) que desea adquirir el control de otra empresa domiciliada en argentina (B), y que para estos efectos crea una filial en las Islas Caimán (C), para que sea esta última la que adquiera la propiedad de (B) (único negocio que realizará mientras exista), propiedad que posteriormente se radicará en (A), y que producto de esta triangulación (A) va a ver reducida su carga tributaria, evidentemente es una operación que carece de razones comerciales y económicas, debido a que (A) podría haber adquirido directamente (B), y haber evitado la creación de esta artificiosidad cuyo único objetivo era la obtención de una ventaja fiscal, operaciones que se han realizado con abuso de las formas jurídicas.[395]

---

[393] Pérez de Ayala, José Luis, y otro, *op. cit.*, pp. 308 y 309.
[394] Calvo Ortega, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, 9a edición, Madrid, Editorial Thomson-Civitas, 2005, p. 108.

Falcón y Tella sostiene que para el Derecho tributario los actos o negocios jurídicos son simples hechos que o se realizan o no, y que, en el segundo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario. La tesis del destacado autor es entregar la responsabilidad de la lucha contra el fraude a la ley tributaria sobre el legislador, y no sobre el aplicador de la ley, haciéndole responsable de no adoptar las medidas legislativas oportunas.[396]

Señala Falcon y Tella que "no cabe en principio de declaración de fraude a la ley tributaria respecto de operaciones que ya se venían realizando, aunque fuera ocasionalmente, en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida o respecto a operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas en otros sectores del ordenamiento, pues en tal caso hay que presumir que el legislador las conocía y que, si las deja al margen de la definición del hecho imponible (bien porque no las tipifica, bien porque formula el hecho imponible en unos términos tales que no resultan reconducibles al mismo) es porque no tenía voluntad de gravarlas. Pues- insistimos una vez más- el expediente de fraude de ley no puede utilizarse como instrumento para corregir la ley, por muy defectuosa que sea, sino que se trata precisamente de lo contrario: de un mecanismo para hacer prevalecer la voluntad del legislador ante supuestos que no pudo prever expresamente pero respecto a los que repugnaría la elusión del tributo, en el sentido de que no queda duda alguna de que, de haberse imaginado la posibilidad del hecho "equivalente", éste se hubiera gravado".

El profesor Ferreiro Lapatza, quien es uno de los más importantes exponentes de la absoluta autonomía de la voluntad en derecho tributario, quien niega la existencia del fraude a la ley en el área fiscal, señalando al respecto: *o se realiza el hecho imponible o lo que hay es una economía de opción a no ser que la operación sea simulada, o la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto sólo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio*

[395] Anguita Oyarzún, Christian, *op. cit.*, p. 23.

existe y configura el hecho tipificado como hecho imponible por la ley, de economía de opción; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación.[397]

En relación a las características del fraude a la, ley en materia tributaria y con la intensión de que quede aun mas claro en concepto, es prudente señalar las reflexiones de Ruiz Almendral que sostiene que el fraude de ley tributaria participa de la misma naturaleza, pero a la vez es más complejo que el fraude de ley general. Esta complejidad deriva de la propia estructura de las normas tributarias, que anudan consecuencias jurídicas a formas negociales, que a su vez encierran una determinada manifestación de capacidad económica que es lo que interesa al derecho tributario, asimismo establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude general, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar prescindiendo además de los negocios realizados en fraude; indican la consecuencia jurídica –por ejemplo, el pago de intereses de demora– lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria, y es que *su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad de dinero ingresado en arcas fiscales, y constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la consecución del principio de seguridad jurídica*.[398]

Así, no hay diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude, el general y el tributario. Fundamentalmente, que el hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o materia imponible que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad *tres elementos a considerar: la materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho*

---

[396] *Ídem.*
[397] Ferreiro Lapatza, José Juan (2001): "*Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*", Revista Técnica Tributaria, núm. 52, 2001, pp. 33-62.
[398] Ruiz Almendral, Violeta y Seitz, Georg, "*El fraude a la ley tributaria*", Madrid, Estudios Financieros, núms. 257-258, 2004, pp. 28 y 29.

privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno).[399]

De lo señalado en el párrafo que antecede, vemos que un requisito *sine qua non* para el fraude de ley, es la convinacion de normas jurídicas, que aun regulando el mismo fenómeno, le dan otros alcances, siendo el mas conveniente el utilizado por el particular; sin embargo, dicho actuar no necesariamente es un ilícito, mas bien es una o mas normas legales que realizo mal o dejo a medias el legislador, y que el contribuyente utiliza en su beneficio.

Otros autores sostienen que el fraude a la ley hay que analizarlo dentro de un proceso normal de interpretación de la norma jurídica, donde quien comete fraude a la ley (desde el punto de vista civil o tributaria) realiza una interpretación incorrecta, inadecuada o artificiosa de las normas tributarias, con la finalidad de aminorar la carga tributaria,[400] y por esta razón la lucha contra esta clase de prácticas debe llevarse a cabo haciendo valer los fines de la norma mediante su interpretación.

Ahora bien, en el ámbito estrictamente fiscal, creemos que el problema del fraude de ley tributaria no es más que el problema de la interpretación del derecho tributario material. Así, creemos que esta última es la posición correcta, pues no se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude, sino que el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía (que además se encuentra prohibida en derecho fiscal) como procedimiento de integración normativa, ya que la norma se aplica a un supuesto previsto en ella pero que ha sido distorsionado por los contribuyentes. De esta manera, la labor del aplicador del derecho se refiere a la calificación e interpretación de los supuestos de hecho y de la norma tributaria.[401]

---

[399] *Ibídem.,* pp. 17 y 18.
[400] Rosembuj, T, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2a Edición, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 94.
[401] Ruiz Almendral, Violeta y Seitz, Georg, *op. cit.,* p. 24.

Sobre el particular, el TFJA ha emitido el siguiente criterio que señala:

> **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.[402]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

Como podemos observar del criterio señalado, en el fraude a la ley se parte de un acto licito y no se respeta el sentido de la norma (afirmación subjetiva y relativa), y en el abuso de derecho se parte también de un acto licito, pero contraviene el espíritu de la norma o principio de derecho (afirmación subjetiva y relativa); no son muy marcadas las diferencias entre ambas figuras, pero si confusas por inprecisas, situación poco conveniente en la practica, según la posición del operador juridico.

IV. Ficciones jurídicas

La palabra *ficción*[403]*,* significa acción y efecto de fingir. Por su parte, la palabra *fingir,*[404] significa dar a entender lo que no es cierto.

De lo anterior, en una primera aproximación, podemos decir que la ficción es algo que en realidad no es, una especie de mentira.

---

[402] VI-TASR-VI-4, R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año III. No. 25. Enero 2010. p. 247.
[403] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 1052.
[404] *Ibídem.* p. 1060.

Desde el punto de vista de la *lógica*[405], para Eli de Gortari,[406] la palabra *ficción,* significa acción y efecto de fingir. Por su parte, la palabra *fingir,*[407] significa dar existencia a lo que realmente no la tiene. Desde esta perspectiva, nos referimos a algo que existe, cuado realmente no.

La filosofía define a la *ficción*[408] como "*la filosofía del como si*" de Vaihinger, que se propone demostrar que todos los conceptos, las categorías, los principios y las hipótesis de que se valen el saber común, la ciencia y la filosofía, son ficciones carentes de toda validez teórica, a menudo íntimamente contradictorias que son aceptadas y mantenidas solo en cuanto resultan útiles. Vaihinger considera que ésta no es una situación patológica sino normal y que la única alternativa que deja es la de un uso informado y astuto de las ficciones.

Lo anterior implica, dar existencia a algo que no existe, en la medida que esa ilusión tenga una utilidad, lo cual se hacerca a la irracionabilidad.

Guillermo Cabanellas,[409] señala que la palabra *ficción,* significa simulación; apariencia; engaño; creación imaginativa, sin excluir inspiraciones parciales en la realidad, en el mundo de las letras, del teatro o la novela, y hasta en estampas históricas completadas con suposiciones y agregados episódicos.

La palabra ficción, desde la perspectiva juridica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es crear algo inmaginativamente, seguramente para algún fin.

---

[405] Ciencia que expone las leyes, modos y formas de las proposiciones en relación con su verdad o falsedad. Diccionario de la lengua española. *op. cit.*, p. 549.
[406] De Gortari, Eli, *op. cit.*, p. 204.
[407] *Ibídem.* p. 206.
[408] Abbagnano, Nicola, *op. cit.* p. 484.
[409] Cabanellas Guillermo, tomo IV, *op. cit.*, p. 60.

La función de las ficciones legales seria, en lo sustancial, imponer la aplicación de una norma ya existente a un caso distinto de aquél al que la norma se le refiere, extender la solución de un caso dado hasta alcanzar a otro caso, diferente de aquél al que la norma tiene correlacionada la solución en cuestión.[410]

Por cierto, la elucidación del término "ficción " en función de la noción de asunción falsa ha permitido ofrecer un criterio de distinción entre presunciones y ficciones. Ese criterio es el siguiente: en el caso de la ficción se asume, según esta concepción, una proposición que se sabe es falsa, mientras que en el caso de la presunción se asume una proposición que puede ser (y probablemente sea) verdadera.[411]

La ficción lleva con consigo, se ha dicho, el peligro de que sobrepase un límite razonable y admisible en la equiparación de los supuestos considerados.[412]

De acuerdo con Vaihinger, la ficción se caracteriza tanto por su objetivo, como por el medio a través del cual alcanza este objetivo. El objetivo es el conocimiento de la realidad; y el medio: una falsificación, una contradicción, un artificio, un rodeo y un punto de tránsito del pensamiento.[413]

Esto es, para encontrar la razón o verdad de algo, se parte de premisas falsas que se anteponen a un tema que no esta regulado o tiene laguna, para ver si asi, se puede encontrar una solución.

El juez no puede extender o restringir arbitrariamente las normas; en otras palabras: no puede enlazar un hecho cualquiera con un efecto jurídico cualquiera. Por consiguiente, si quiere subsumir un hecho bajo una norma jurídica que no

[410] Kelsen, Hans y otros, *Ficciones jurídicas*, 3º edición, México, Fontamara, 2013, p. 11.
[411] Gascón Abellán, M., *Los hechos en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 149.
[412] Larenz K., *Metodología de la ciencia del derecho*, Barcelona, Ariel, 1966, pp. 183-187.
[413] Kelsen, Hans y otros, *op. cit.* p. 25.

abarca este caso, cabe pensar que estamos en presencia de una ficción: el caso debe considerarse como si cayera bajo la norma jurídica.[414]

La ficción jurídica sólo puede ser una afirmación ficticia de derecho, no una afirmación ficticia de hechos.[415]

La ficción generalmente se ha considerado como algo de lo que el derecho debería avergonzarse y también, sin embargo, como algo de lo que el derecho no puede todavía, prescindir.[416]

Una ficción se distingue generalmente de una conclusión errónea (o en términos científicos, de una hipótesis falsa) por el hecho que es adoptada por su autor con conocimiento de su falsedad. Una ficción es una "suposición conveniente, pero conscientemente falsa.[417]

Una ficción es (1) un enunciado formulado con conocimiento total o parcial de su falsedad o (2) un enunciado falso del que se reconoce su utilidad.[418]

Las ficciones al ser falsas de origen, pues son postulados que no existen en la realidad, que no fueron legislados, debiera de prescindirde de ellas y solo estarse a lo que, a la letra, la norma legal señala.

De lo dicho hasta el momento parece qué hay dos métodos distintos para eliminar del derecho una ficción: el rechazo y la redefinición. Por rechazo se entiende simplemente el descarte de esos enunciados que se perciben como ficticios. Por redefinición se entiende un cambio en el significado de la palabra que elimina el elemento ficticio; para preservar la figura utilizada antes, la redefinición produce la muerte de la ficción. A través del rechazo una ficción desaparece

[414] *Ibídem.* p. 42.
[415] *Ibídem.* p. 43.
[416] *Ibídem.* p. 58.
[417] *Ibídem.* p. 63.

completamente; a través de la redefinición se convierte en una parte del vocabulario técnico del derecho.[419]

Las ficciones jurídicas son útiles en la medida en que ayudan a superar cierta resistencia a desarrollos legales necesarios. Al mismo tiempo, no obstante, hay que ser consiente del peligro potencial de las mismas al inducir a la gente a infravalorar el echo de que al fin y al cabo puede que haya diferencias importantes entre la situación para la cual se hizo originariamente una ley y aquella a la cual se amplía ficticiamente.[420]

El punto de partida es que la ficción es una asunción no verdadera; se presupone que la falsedad no se formula con el fin de engañar a los demás. A partir de aquí podemos proceder a definir la ficción como una asunción conscientemente falsa.[421]

Las ficciones son una forma ”especial” de resolver problemas donde la norma juridica no llega o donde el supuesto jurídico no se ha surtido en la especie; un ejemplo de una ficción juridica lo tenemos con el siguiente y conocido dicho que guarda una realidad juridica, que no existe: *“Al infante concebido, se le tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables”*; lo anterior es una ficción, pues se le atribuyen derechos a alguien que no existe y no se sabe si existirá.

1. Ficciónes jurídicas en materia fiscal

La función técnica de las ficciones jurídicas no es otra que aplicar conclusiones jurídicas a supuestos de hecho no contenidos en la norma y realmente en las premisas y supuestos de hecho.

---

[418] *Ibídem.* p. 65.
[419] *Ibídem.* p. 76.
[420] *Ibídem.* p. 108.
[421] *Ibídem.* p. 110.

Asi por ejemplo, podríamos estar ante una ficción en los casos en los que el legislador utiliza las frases “se considera”, “se reputa”, “se entiende que”, “se tiene”, etc.[422]

El objeto de la ficción de el derecho es atribuir una consecuencia juridica a algo irreal; pero también, es importante señalar que el hecho de alterar la realidad para transmitir a lo irreal una consecuencia de derecho, ha logrado funcionar en los sistemas jurídicos. Asi pues, ejemplo de ello lo vemos en las figuras de la negativa ficta y confirmativa ficta,[423] donde a un documento imaginario se le da un sentido y efectos jurídicos.

Es cierto que el legislador tiene una gran preocupación en que todos los mexicanos cumplan con su deber constitucional de contribuir los gastos públicos. Sin embargo, en tratándose de ficciones, no es posible constitucionalmente hablando, que se atribuyan consecuencias diferentes a las que realmente les corresponderían al acto o institución relativa.[424]

Lo anterior, yace en el hecho de que en algunos o en la mayoría de los casos, el legislador exagera en regular determinado comportamiento de los contribuyentes, con el fin de evitar la elusión de estos de su deber constitucional, pues quizás el comportamiento que supone tal legislador no es para eludir el pago del impuesto, máxime que determinadas conductas están reguladas claramente en otras disposiciones jurídicas.

---

[422] Jiménez Morales, Arturo, *Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos,* México, Tax editores unidos, 2008, p. 70.

[423] “Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. […]”. CFF.
“Artículo 131. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. […]”. CFF.

[424] Jiménez Morales, Arturo, *op. cit.,* p. 78.

Un criterio lamentable sobre el tema es el siguiente:

> **FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.** Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y **son capaces de crear realidades**, en el sentido de **que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente**. En este sentido, de conformidad con la tesis aislada 1a. L/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "RENTA. DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN O DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES UTILIZADAS PARA TAL FIN.", la construcción jurídica de una norma de valoración (a través de una ficción) se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto. Por tanto, **las ficciones legales en materia tributaria** para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, **tienen una presunción de legalidad** que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 02 de agosto de 2019 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[425]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

La tesis anterior es preocupante pues partiendo de la figura de la ficción, se pueden crear realidades o supuestos que la norma no establece y tienen presucion de legalidad, con un fin recaudatorio; algo asi, como llenar lagunas en la ley o ante la imperfección de esta, se pueda “legislar” donde no se ha legislado.

Resulta también de interés el siguiente criterio:

> **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**

[425] Registro digital: 2020331, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.168 A (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 69, Agosto de 2019, Tomo IV, página 4545, Tipo: Aislada.

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 irrebatible 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**.[426]

(El énfasis en negritas es nuestro).

De la anterior tesis, se deprenden las siguientes reflexiones:

- No es lo mismo las ficciones jurídicas que las presunciones legales.

- Las ficciones jurídicas, NO pueden servir 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; esto es asi, pues la ficción es algo irreal, en todo caso el legislador tiene que hacer lo propio para que no existan normas legales en las que con el animo de de resolver alguna situación, se tenga que inventar (ficción) en la solución de un tramite, en una instancia jurisdiccional o en cualquier otra;

- No considero que se advierta 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 la medida que el autor sea el legislador; pues de otra manera, se estaría ente la presencia de

[426] Registro digital: 228874, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Materias(s): Administrativa, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1989, página 570, Tipo: Aislada.

llenar un vacio en la ley (laguna), con una una ficción, que por ello no la vuelve ley.

En nuestro país, consideramos que en diversos casos, la autoridad fiscal recurre a las ficciones jurídicas violentando los derechos fundamentales tributarios, atribuyendo consecuencias que no son las que realmente corresponden a un hecho jurídico llevado a cabo por los contribuyentes o también, cuando la autoridad fiscal atribuye consecuencias jurídicas diversas a una institución que claramente esta regulada en el ordenamiento jurídico mexicano y por lo cual no hay razón de cambiarle sus consecuencias jurídicas o su tratamiento al aplicarlas al área fiscal.

Por ultimo, otro efecto que puede causar la ficción en el análisis e interpretación de las leyes fiscales es crear incertidumbre en el interprete, causada por la discrepancia entre la realidad natural y la realidad juridica, o inclusive por la discrepancia entre dos realidades jurídicas, una tributaria y otra perteneciente a distinta rama del derecho.[427]

El legislador en materia fiscal, lleva a cabo la inclusión de figuras jurídicas de otros cuerpos normativos de la misma jerarquía al área fiscal (vgr. CFF), deformándolos con el animo recaudatorio, cuando ello no es correcto, por que la consecuencia de dichas figuras jurídicas ya esta tipificada en otros ordenamientos y en todos esos casos, los contribuyentes que recurren a la institución juridica correspondiente, no lo hacen necesariamente con la intensión de salirse de la hipótesis de causación, pues ese efecto se desprende de la naturaleza juridica de la institución juridica de que se trate, lo cual se podría calificar de ficción, pero no es asi.

[427] Covarrubias Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México*, 3era edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019, p. 237.

En diversas ocasiones, en materia fiscal, las ficciones jurídicas atribuyen consecuencias jurídicas a un hecho irreal, pero esas consecuencias son, en otros ordenamientos, positivas.

V. Simulación

La palabra simulación, como concepto, tiene sus propias características y alcances, sin relacionarla con ninguna área del conocimiento en especial; por lo cual, para tener una idea más amplia del concepto, es imprescindible analizarlo desde diferentes posiciones.

La palabra *simulación*[428]*,* significa acción y efecto de simular; alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato. Por su parte, la palabra *simular,*[429] significa representar algo fingiendo o imitando lo que no es.

Desde el punto de vista de la *lógica*[430], para Eli de Gortari,[431] la palabra *simulación,* significa fingimiento por parte de una animal o una persona; acción y efecto de simular. Por su parte, la palabra *simular,*[432] significa representar una cosa por medio de una imitación; representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es.

De las acepciones antes mencionadas, respecto de la palabra *simulación* encontramos coincidencias a destacar, que es una especie de engaño donde a una cosa, se le da la una apariencia distanta a la que en verdad tiene.

[428] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 2068 .
[429] *Ídem.*
[430] Ciencia que expone las leyes, modos y formas de las proposiciones en relación con su verdad o falsedad. Diccionario de la lengua española. *op. cit.,* p. 1396.
[431] De Gortari, Eli, *op. cit.,* p. 492.
[432] *Ídem.*

Desde el punto de vista jurídico, diversos diccionarios en México, dan cuenta del significado jurídico-gramatical de la palabra simulación, sin la idea de abundar y ser repetitivo, solo hare referencia a un diccionario que establece una definición completa e interesante del concepto.

Guillermo Cabanellas,[433] señala que la palabra *simulación,* deriva del latín *simul* y *actio*, palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la autentica realidad de un acto.

La palabra simulación, desde la perspectiva juridica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "***engaño",*** que no necesariamente implica actuar en contra de la ley, en la medida en que no este regulado de esa manera en algún caso especifico.

1. Simulación en el derecho civil

En el ejercicio de su autonomía privada, nos describen Goderch,[434]los particulares establecen, modifican y extinguen relaciones jurídicas de todo tipo, de acuerdo con sus intereses y posibilidades materiales de actuación. Las leyes establecen que algunos de los actos y negocios jurídicos que los particulares celebran, están sujetos a deberes públicos y privados de autodeclaración, de registro y de alguna forma de publicidad. Al respecto surge la pregunta sobre si existe un deber universal de veracidad.

En el derecho privado nadie esta obligado a dar al mundo cuenta de las razones de su propia actividad o inactividad negocial, de manera que existe la posibilidad de actuar o de abstenerse de hacerlo sin asumir por ello obligación alguna de dar explicaciones a nadie. Sin embargo, una cosa es abstenerse de dar

[433] Cabanellas Guillermo, tomo VII, *op. cit.,* p. 427.

explicaciones,[435] incluso se tiene el derecho a no declarar, pero situación muy distinta es actuar ofreciendo explicaciones que no son verdaderas en relación con lo actuado. Las explicaciones falsas se ofrecen por propia iniciativa o a instancia de un tercero que las pidió.[436]

Asi, en el ámbito de autonomía privada, los particulares no están sujetos a un deber general de veracidad, ni a una obligación universal de hacer saber a los terceros que negocios celebran o dejan de celebrar, sin embargo, el problema se presenta cuando al celebrar un negocio, las partes, el declarante con el destinatario, de común acuerdo entre si, emiten una declaración o declaraciones no coincidentes con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros.[437]

El negocio simulado exige que las partes, de mutuo acuerdo, quieran establecer mutuamente la apariencia externa de un negocio excluyendo los efectos jurídicos que le son propios.[438]

La figura de la simulación se encuentra expresamente regulada en el CCF[439]. Dicho ordenamiento señala: "*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*".

La palabra "falsamente" empleada en el CCF, según aclara Borja Soriano,[440] implica la falta de conformidad entre la realidad y la apariencia.

---

[434] Godercho, Pablo Salvador y otro, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal*, Madrid, Civitas, 1999, pp. 15-44.
[435] En el ámbito penal el derecho a no declarar contra nosotros mismos.
[436] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 1.
[437] Albaladejo García, Manuel, *La simulación,* Madrid, Editorial Edisofer, 2005, p. 18.
[438] Godercho, Pablo Salvador y otro, *op. Cit.*, pp. 44-74.
[439] Artículo 2180.
[440] Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, tomo II, México, Porrúa, 1974, pp. 219 y 220.

En toda simulación, hay un acto ostensible y uno secreto, el ostensible es el acto falso, que se ejecuta para que sea conocido por los terceros y, principalmente, por los acreedores, cuando la simulación se realiza para perjudicarlos. En este acto, las partes declaran falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas, se trata de dar apariencia o distinto carácter al negocio jurídico, se trata de una simulación relativa;[441] Al respecto veamos la siguiente tesis:

> **SIMULACIÓN, ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN.** Una correcta interpretación de los preceptos legales que regulan la figura jurídica de simulación, lleva a concluir que ésta se compone de los siguientes elementos: **a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello; c) La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior y d) Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros.** Lo anterior si se tiene en cuenta que el concepto de tal figura consiste en la existencia de un contrato aparente, regido por otro celebrado a la vez y mantenido en secreto por las partes, para producir, con fines de engaño, **la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto del que realmente se ha llevado a cabo**. Así, cuando se invoca como excepción en un asunto jurídico, el demandado debe indicar con precisión los hechos que a su juicio configuraron cada uno de los elementos que la constituyen y, desde luego, aporta las pruebas necesarias para su demostración. De esta suerte, si quien alega la simulación no precisó y menos probó cuál era el otro contrato que regía el simulado, pues no dijo haberse celebrado éste para engañar a otro, ni tampoco señaló la existencia de un tercero afectado, no opera la figura jurídica de la simulación.[442]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

Cabe destacar de la tesis anterior el que requisito *sine qua non* para que se de la simulación, es el daño a un tercero.

Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.[443]

---

[441] Artículo 2181.
[442] Registro digital: 215698, Aislada, Materias(s): Civil, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Tomo XII, Agosto de 1993, Tesis: XVI.2o.25 C, página: 572.
[443] Artículo 2183.

En el caso de la simulación relativa, desde el punto de vista civil, cuando el negocio jurídico es inexistente por la falta de algunos de los elementos requeridos para su eficacia, ello no debería impedir, si se solucionan el dotarle de plena eficacia, pues el que un acto o negocio sea incompleto o inacabado no implica que si se perfecciona, llegue a existir.[444]

2. Simulación en el derecho penal

En el derecho penal tampoco existe un deber general de veracidad de los particulares, nos señala Silvia Sanchez,[445] sin embargo, en esta materia, rige el criterio de la impunidad de la mentira, de manera que las mendacidades de los particulares, serán sancionadas en la medida en que constituyan el medio de producir un perjuicio a terceros; perjuicio patrimonial que constituye el resultado típico del delito de estafa.

Al respecto, en el sistema jurídico penal mexicano, la figura de la simulación se encuentra prevista en la fracción X del artículo 387 del CPF,[446]que dispone que se impondrán las mismas penas del fraude al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro para obtener cualquier beneficio indebido.

La simulación de los contratos requiere en la mentira cierta actitud bilateral de las diversas partes, que implica no solo la conducta artificiosa y falsa de ambas partes, a través de la cual fingen o aparenten la creación o transferencia de derechos, sin que la bilateralidad en la mentira, no solo se limita a inventar las declaraciones unilaterales, sino el contrato mismo. En opinión de Zamora Pierce,[447] el fraude por simulación tipificado en el artículo 386, fracción X del CPF, requiere como elemento necesario e indispensable del acuerdo de voluntades que

[444] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.* p. 165.
[445] Goderch, Pablo Salvador y otros, *op. cit.*, pp. 75-98.
[446] "Artículo 387.- Las mismas penas señaladas en el artículo anterior, se impondrán: […]
X. Al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido. […]"
[447] Zamora Pierce, Jesús, *El fraude*, México, Porrúa, 2008, pp. 303-306.

concurren al otorgamiento del convenio, pero que aparentan convenir una cosa distinta de la que quieren pactar.

Gómez Cotero[448] señala que, a la falsa manifestación de voluntad, que por si sola constituye la simulación civil, el CPF agrega un elemento al tipo, que lo saca del terreno de las meras deudas civiles. Este elemento es el perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido, perjuicio que debe entenderse es de índole patrimonial, pues el tipo a estudio se encuentra ubicado en el titulo que enumera los delitos cometidos en contra del patrimonio, y la tutela penal se otorga a todos aquellos que son terceros en relación con el contrato simulado y no a las partes que lo celebraron. Se requiere el actuar con perjuicio de otro para obtener cualquier beneficio indebido, requisito indispensable para que se tipifique como delictuosa la simulación. Las consecuencias patrimoniales obviamente deben estar unidas causalmente con la conducta de los simuladores, tal y como se reconoce en la siguiente tesis:

> **FRAUDE POR SIMULACIÓN, DELITO DE.** En la ley sustantiva penal del Distrito Federal, la simulación es punible sólo cuando toma la forma de un contrato o escrito judicial, por medio de los cuales se ocasione perjuicio a tercero, o se obtenga un lucro; la simulación con dichas características, integra un **tipo legal de fraude** especificado en la fracción X del artículo 386 de la propia ley. Para la definición de acto simulado, cuya connotación no se fija en la ley penal, es preciso recurrir al Código Civil, que, en su artículo 2810, dice: "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". El propio código, para los efectos civiles, establece una diferencia entre simulación absoluta y relativa; la primera, cuando el acto simulado no tiene nada de real, y la segunda, cuando a determinado acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter. **Lo que realmente distingue a los negocios simulados, en su aspecto delictuoso, es el divorcio absoluto entre la voluntad y la manifestación**; entre lo querido y lo declarado: las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia. Los que simula, pretenden que a los ojos de los terceros, aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora, mediante una declaración que carece de contenido volitivo. **La simulación requiere una intención dolosa específica, que se traduce en un propósito oculto de hacer aparecer un negocio que realmente se repudia y que no se desea, creando una situación jurídica ilusoria.** Ahora bien, si se imputa a los acusados, que uno de ellos demandó al otro sobre constitución de un servidumbre en una finca, y el demandado, ostentándose con el carácter de representante de una compañía que ya no existía, contesta la demanda confesándola y por ello se dictó

[448] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 52.

> sentencia condenatoria, y los acusados sabían ya que la finca no pertenecía a la citada sociedad, por haber sido adjudicada en remate a un tercero, no existe el delito de fraude a que se refiere la fracción X del artículo 386 del Código Penal, porque la ficción del negocio, en caso de existir, contribuye no a aparentar un acto que no se desea, sino precisamente a lo contrario, es decir, a que cobre realidad y produzca efectos contra terceros, salvo que los medios fueren francamente inadecuados y quizá delictuosos, por envolver una falsedad, en cuanto uno de los enjuiciados se ostentó con el carácter de representante, que había dejado de tener, al liquidarse la sociedad en que fungía como gerente. La primera acción, puede constituir un delito de falsedad en declaraciones judiciales y la segunda no es sino una fase de la primera. Se trata, pues, de un convenio realmente celebrado entre dos contratantes que no sólo no lo repudiaban, sino que lo deseaban con ahínco; y la sentencia que impone pena en tales condiciones, por el delito de fraude, es violatoria de garantías.[449]
>
> (El énfasis en negritas es nuestro).

Jorge Vallego y Arizmendi[450] distingue la figura, señalando que "*se simula algo y con algo se simula"*. Una cosa es la que se simula y otra con la que se simula. Llamemos a lo simulado contenido, y a lo que se simula forma, esto es, con la forma se simula el contenido.

Uno es el acuerdo que se hace para simular y otro completamente distinto es el el negocio simulado. Si se pacta la simulación absoluta de una compra-venta uno es el pacto o acuerdo para simular la compraventa y otro es el negocio de la compra simulada.[451]

La forma de los contratos se encuentra regulada en el CCF bajo la premisa de que en los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos en que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.[452]

---

[449] Registro digital: 310117, Aislada, Materias(s): Penal, Quinta Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Tomo LVIII, Página: 338.
[450] Vallejo y Arizmendi, Jorge, *La simulación penal*, México, Editorial Stylo, 1947, p.14.
[451] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 54.
[452] Artículo 1832.

3. Simulación en materia fiscal

Es muy recurrente que las autoridades fiscales al momento de revizar a algún contribuyente respecto de sus obligaciones fiscales, acusen la realización de actos simulados, lo cual no simpre es asi.

La simulación tributaria consta de dos etapas, la primear relativa a la producción del documento como primer acto de la representación engañosa y su utilización por los sujetos involucrados para fines de evasión fiscal; y la segunda, en la que la simulación se convierte en medio fraudulento para cada uno de los participantes, en tanto que es empleada para que una o ambas partes reproduzcan y multipliquen los efectos de lo simulado en su propia y particular esfera tributaria.[453]

Cuando se simula un acto, las partes declaran en forma deliberada lo que no se va a realizar o no se ha convenido, lo cual puede tener como consecuencia el perjuicio de terceros, entre los cuales puede estar el fisco. Por ejemplo se puede celebrar un contrato de maquila, cuando en realidad lo que se este efectuando es una compraventa, por lo tanto, el acto secreto (la compraventa) es el acto verdadero por lo cual el acto es nulo absoluta o relativamente y no producirá ningún efecto, o un efecto relativo según el caso.[454]

Otro de los límites a la autonomía de la voluntad de las partes es la simulación, la cual puede ser definida como "*la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir, con fines*

[453] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.*, p. 158.
[454] Padrón Y Álvarez, Rafael, *La planeación fiscal ¿Sinónimo de defraudación impositiva?*, México, Editorial Martínez Vargas y Cia., sin año, p. 199.

de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo".[455]

Al respecto, es preciso distinguir la simulación de otras instituciones como el dolo y la reserva mental. En efecto, el dolo debe ser obra de una de las partes o de un tercero y su objetivo es engañar a la otra, por su parte la reserva mental forma parte del fuero interno y su incongruencia con lo que se expresa, lo cual es puramente natural y no tiene relevancia jurídica. Ahora bien, lo que caracteriza a la simulación es que debe ser obra de ambas partes y tiene por objeto engañar a un tercero, el cual en el caso de la simulación tributaria, será la Autoridad Tributaria.[456]

Sin embargo, es importante señalar que la legislación tributaria no ha desarrollado un concepto de simulación tributario, por lo que para su aplicación debe utilizarse el concepto unitario como es concebido en todo el ordenamiento jurídico, es decir, como un vicio de la causa del negocio o de la declaración de voluntad de las partes que ocultan o disfrazan su verdadera intención, lo cual necesariamente habrá de analizarse a partir de la teoría de la causa, en la cual, en términos simples, podremos encontrar con causa lícita, y contratos sin causa o con una causa ilícita.[457]

Respecto a los negocios juridicos no cabe duda que la simulación se refiere a la de su causa, esto es, se oculta la carencia de causa, o la existencia de una causa distinta. El supuesto típico es aquel en el que existiendo dos tipos negociales de efectos jurídicos fungibles, para los que se prevé un gravamen tributario diferente, las partes optan por crear una apariencia juridica que se corresponde con el negocio al que se atribuye un menor gravamen, ocultando el tipo negocial verdaderamente seleccionado; en segundo lugar, la simulación se produce, en sentido estricto, con objeto de ocultar el hecho imponible; y, en tercer

[455] Ferrara, Francisco, *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1960, p. 23.
[456] Anguita Oyarzún, Christian, *op. cit.*, p. 30.
[457] *Ídem.*

lugar, las partes convienen el ocultar o disfrazar el resultado jurídico querido bajo la apariencia engañosa de otro, al que corresponde un tratamiento fiscal mas ventajoso.[458]

La simulación por excelencia en materia tributaria será la que no se agota en la simple producción de la apariencia, esto es, aquella en la que se simula como medio para ocultar una relación verdadera entre las partes, concluida secretamente.[459]

El CFF hace referencia a la simulación en el artículo 69-B, que regula el procedimiento para verificar la materialidad de operaciones amparadas en comprobantes fiscales, en el ultimo párrafo de dicho precepto legal, se establece que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales que no amparen las operaciones que señalan, se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el citado código; y en el mismo sentido lo señala tambien el artículo 17-H Bis, fracción III; artículo 69-B Ter, tercer párrafo; artículo 89, fracción IV; artículo 109, fracción IV; y, artículo 113, parrafos primero, segundo y quinto.

A. Simulación fiscal absoluta

La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real,[460] aun existiendo en apariencia, las partes no quieren el acto, sino tan solo la ilusión exterior que el mismo produce. La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo, si no hay ley que así lo declare.[461]

Tomando en cuenta que el sistema tributario se basa en la autodeterminación por parte del contribuyente, la que se materializa en la

[458] Carrasquer Clari, María Luisa, *op. cit.*, pp. 108-110.
[459] *Ibídem*, p. 110.
[460] Artículo 2181.
[461] *Idem.*

declaración-liquidación, y que es precisamente en el momento de la declaración cuando se define el hecho imponible gravado, que equivale al hecho imponible declarado,[462] es en este momento cuando se consuma la simulación.

En la simulación absoluta, desde el punto de vista tributario no es que el negocio sea inexistente, pues al parecer el acuerdo de voluntades enmascarado, se muestra la realidad del beneficio perseguido y el perjuicio obtenido, en tanto que lo que busca la apariencia, es ocultar ante el hecho imponible gravado, la verdad de la actuación efectivamente realizada.[463]

La simulación absoluta también puede servir a través de contratos ficticios para disimular los rendimientos, patrimonio, derechos o plusvalías, de manera que la simulación sirve para ocultar la renta, el patrimonio, o transmisiones patrimoniales del contribuyente.

De lo anterior, se desprende que existen efectos jurídicos en la simulación absoluta, ya que la misma pudo dar como resultado la posible determinación de impuestos y accesorios a cargo del contribuyente, en perjuicio del fisco federal, en su caso; y por lo tanto, dar lugar a la penas corporales correspondientes como podría ser el caso de la celebración de un contrato de servicios administrativos, en el cual existiera una simulación absoluta ya que nunca se llevaron a efecto, dando como consecuencia la deducción indebida en el impuesto sobre la renta, asi como el acreditamiento también indebido del impuesto al valor agregado.[464]

Por otra parte, la simulación absoluta es el ocultamiento voluntario que las partes contratantes hacen de su real querer con el objeto de inducir a terceros a la creencia de regularidad de un acto que han celebrado y que, por carecer de contenido serio y real, no existe, puesto que sólo constituye una ficción, es decir,

[462] Rosembuj, Tulio, *Elementos de derecho tributario,* España, Marcial Pons, 1989, p. 90.
[463] Gómez Cotero, José de Jesús, *op. cit.,* p. 164.
[464] Padrón y Álvarez, Rafael, *op. cit.,* pp. 202 y 203.

se celebra un acto que nada tiene de real.[465] Estos casos de simulación absoluta normalmente han sido tratados por el derecho tributario dentro de la evasión tributaria, es decir, son constitutivos de delito, lo cuales requieren un grado probatorio mayor por parte de la Administración, así como también se analizarán en un procedimiento distinto. Tal es el caso, por ejemplo, de aquellos contribuyentes que simulando absolutamente una operación tributaria, que en realidad nunca ocurrió, emitan facturas falsas y obtienen devoluciones de impuesto que no le correspondan.

B. Simulación fiscal relativa

La simulación relativa como tal, la encontramos solo desde el punto de vista civil, en el artículo 2181, del CCF, se establece que la simulación es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

En la simulación relativa el acto jurídico existe, pero no solo se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter, hay consentimiento y objeto, ya que las partes se proponen realizar un efecto jurídico; pero disfrazan ese efecto clasificando el acto en una forma falsa, distinta a la realidad.[466]

En la simulación relativa se pueden producir consecuencias tributarias para las partes que no son efecto de la ley, sino de la propia voluntad de las mismas, el acuerdo simulatorio tiene la finalidad de agregar al negocio efectos aparentes diversos de lo que en él se exhiben. Asi, siguiendo las ideas de Paccito, la

[465] Parra Labarca, Ricardo, *La simulación: doctrina y jurisprudencia,* Santiago, Ediciones Jurídicas La Ley, 1994, pp. 352 y 353.
[466] Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil, teoría general de las obligaciones,* México, Porrúa, 1981, p. 373.

simulación relativa permite la autorregulación de los intereses privados extratributarios, alterando el régimen tributario.[467]

Esto significa que habrá simulación perfecta, desde el punto de vista tributario, sino hasta que sea legalmente declarada, con independencia que se permita subsanar o completar errores y omisiones, o se rectifique la ocultación, a través de las declaraciones complementarias espontáneas, presentadas siempre que no haya mediado requerimiento.

Cuando la administración califica alguno de los elementos del acto o negocio, de un modo diferente al de las partes, o cuando cuestiona el importe de gastos deducibles o los califica como incorrectos o atípicos, o cuando determina la exageración de los valores o las contraprestaciones, estamos en presencia de la denominada simulación parcial regulada textualmente en el derecho civil, y también recogida por el derecho tributario, al ser el primero aplicable supletoriamente del segundo.

El problema no consiste en dilucidar si los negocios simulados son siempre fraudulentos, pues la respuesta evidente es negativa, especialmente si se trata de una simulación relativa en la que el negocio subyacente no esta prohibido.[468]

La simulación relativa, en el aspecto fiscal tendrá las consecuencias legales del acto verdadero cuando éste quede al descubierto y sus consecuencias existirán desde el momento en que se haya celebrado el contrato, de acuerdo con el artículo 6º del CFF que indica: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran.[469]

---

[467] Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario, op. cit.,* p. 283.
[468] Carrasco Perera, Ángel, *op. cit.,* p. 376.
[469] Padrón y Álvarez, Rafael, *op. cit.,* p. 203.

Tradicionalmente, será la simulación relativa la que se encuentre sancionada por las normas antielusivas, donde el elemento esencial será la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio.[470] Es así como en el negocio simulado existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. Se celebra un contrato de compraventa, pero ambas partes, en secreto están de acuerdo en que no exista pago de precio, es decir, en concluir una donación,[471] con el objeto de eludir el pago de un impuesto determinado, por citar algún ejemplo.

Se considera que la simulación relativa no es un delito, solo podría ser una infracción, en la medida en que fuera descubierta, pues dicha simulación ampara un tipo de operación que no es del todo falsa, solo una parte, y ante esas circunstancias, la legislación aplicable no la sanciona como a la simulación absoluta donde se parte de la premisa que todo el acto es falso.

VI. Antinomias

La palabra antinomia, como concepto, tiene sus propias características y alcances, sin relacionarla con ninguna área del conocimiento en especial; por lo cual, para tener una idea más amplia del concepto y su relación con el área jurídico fiscal, es imprescindible analizarlo desde diferentes posiciones.

La palabra *antinomia*[472]*,* significa contradicción entre dos preceptos legales. Por su parte, la palabra *contradicción,*[473] significa acción y efecto de contradecir, y

[470] Aguayo Avilés, Ángel, y otro, *Comentarios a la reforma a la ley general tributaria,* Pamplona, Arandazi, 1996, p. 71.
[471] Pérez Arroyo, Fernando, *Derecho financiero y tributario parte general,* 26ª edición, Madrid, Thomson Reuters, 2016, p. 34.
[472] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 167.
[473] *Ibídem.* p. 640.

contradecir,[474] se refiere a dicho de una persona: decir lo contrario de lo que se afirma o negar lo que da por cierto.

Desde el punto de vista de la *lógica*[475], para Eli de Gortari,[476] la palabra *antinomia,* significa unificación, en un razonamiento de dos juicios contradictorios, a pesar de estar fundados lógicamente cada uno de ellos. Contradicción entre dos tesis que se excluyen mutuamente, pero que cada una de ellas puede ser igualmente demostrada de una manera convincente por la razón. Contradicción entre las leyes. Contradicción entre dos leyes o principios, en su aplicación practica a un caso particular. Según Kant, conflicto entre las leyes de la razón pura. Conflicto aparente o real, entre las condiciones de un mismo fin, o entre las consecuencias de dos razonamientos que parecen demostrativos el uno del otro. Contradicción entre dos proposiciones que se reconocen igualmente validos y que se excluyen mutuamente. Contradicción de dos principios o conclusiones que se apoyan en premisas de idéntica validez.

De las acepciones antes mencionadas, respecto de la palabra *antinomia* encontramos que implica, respecto de algo, asumir una posición opuesta, esto es, a lo positivo llamarlo negativo o a la inversa. Queda clara la esencia del concepto, mismo que en el plano jurídico y fiscal se allega de otros elementos.

Diversos diccionarios jurídicos en México, dan cuenta del significado jurídico-gramatical de la palabra antinomia, sin la idea de abundar y ser repetitivo, solo hare referencia a un diccionario que establece una definición completa e interesante del concepto.

---

[474] *Ibídem.* pp. 639-640.
[475] Ciencia que expone las leyes, modos y formas de las proposiciones en relación con su verdad o falsedad. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 549.
[476] De Gortari, Eli, *op. cit.,* p. 39.

Guillermo Cabanellas,[477] señala que la palabra *antinomia* significa, con arreglo a su etimología griega, contradicción real o aparente entre dos leyes, o entre dos pasajes de una misma ley. Si la contradicción es real y manifiesta entre dos preceptos, la disposición antigua debe ceder ante la nueva. Si la oposición se presenta entre dos normas de una misma ley, corresponde resolver el contrasentido a quien la aplique, en especial los tribunales, mediante las reglas de la interpretación. En ultimo caso, si la antítesis es absoluta, procediendo cual si no no hubiera ley al respecto.

La palabra antinomia, desde la perspectiva juridica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es que para su solución, se tiene que asumir la posición más antigua.

Necesariamente las antinomias representan un problema de coherencia del sistema jurídico, que lo hace en ocaciones poco funcional por su indebida sistematización y armonía.

Como nos ilustra Norberto Bobbio, el problema de las antinomias es ya antiguo, tan es asi, que fue planteado por Justiniano quien utilizo precisamente la palabra “antinomia”, la cual afirmaba que en el Digesto no existían normas incompatibles.[478]

El sistema jurídico presenta una antinomia cada ves que en un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema.[479]

Se trata, en resumen, de aquella situación en la que se encuentran dos normas, de que, frente a la misma situación o supuesto, una de ellas manda u

[477] Cabanellas Guillermo, tomo I, *op. cit.,* p. 311.
[478] Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, Madrid, Debate, 1988, p. 187.
[479] Guastini, Riccardo, *Antinomias y lagunas*, trad. Miguel Carbonell, en Juridica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Panamericana, UIA, México, numero 29, 1999, p. 437.

obliga y la otra prohíbe, o cuando una obliga y la otra permite un mismo comportamiento, siempre y cuando ambas normas pertenezcan a una misma ley o cuando dos leyes, aunque independientes entre si, se encuentran en alguna relación que puede ser de coordinación o de subordinación, sea que estén vinculadas a un ordenamiento superior a uno mas general y, además, ambas leyes tengan el mismo ámbito de validez (temporal, espacial, personal y material).[480]

Siguiendo a Alf Ross, pueden distinguirse tres tipos de antinomias jurídicas, de acuerdo con la mayor o menor extensión de la contradicción entre dos normas:

a) Total-total, que es cuando dos normas incompatibles tienen igual ámbito de validez, y, por lo tanto, en ningún caso una de las dos puede aplicarse sin entrar en conflicto con la otra;[481]

b) Parcial-parcial, cuando dos normas incompatibles tienen un ámbito de validez en parte igual y en parte diferente, en cuyo caso, la antinomia existe solo en aquellas partes que tengan en común ambas normas;[482]y,

c) Total-parcial, que es cuando una de las normas tiene un ámbito de validez igual al de la otra, pero mas restringido, es decir, en parte igual y en parte no, encontrando que hay antinomia total de la primera norma respecto de la segunda, y solo parcial de la segunda respecto de la primera, ya que la primera no puede aplicarse en ningún caso sin entrar en conflicto con la segunda, mientras que la segunda tiene un ámbito de aplicación que no entra en conflicto con la primera.[483]

[480] Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, *op. cit.* p. 188.
[481] Ross, Alf, *Sobre el derecho y la justicia*, Buenos Aires, Eudeba, 1963, p. 124.
[482] *Ibídem.* 125.
[483] *Ídem.*

Respecto a la forma de solucionar las antinomias, la doctrina señala algo que denomina “Reglas generalmente aceptadas para su solución”;[484] estas reglas o criterios son tres: cronológico (la ley posterior prevalece sobre la anterior), jerárquico (la ley superior prevalece sobre la inferior) y de la especialidad (la ley especial prevalece sobre la general).

Sobre el tema, los TCC de la SCJN, han emitido algunas tesis aisladas, no obligatorias, como la que a continuación se menciona:

> **ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.** La antinomia es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea. Antes de declarar la existencia de una colisión normativa, el juzgador debe recurrir a la interpretación jurídica, con el propósito de evitarla o disolverla, pero si no se ve factibilidad de solucionar la cuestión de ese modo, **los métodos o criterios tradicionales de solución** de antinomias mediante la permanencia de una de ellas y la desaplicación de la otra, son tres: **1. criterio jerárquico** (lex superior derogat legi inferiori), ante la colisión de normas provenientes de fuentes ordenadas de manera vertical o dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes, la norma jerárquicamente inferior tiene la calidad de subordinada y, por tanto, debe ceder en los casos en que se oponga a la ley subordinante; **2. Criterio cronológico** (lex posterior derogat legi priori), en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas, es decir, dispuestas sobre el mismo plano, la norma creada con anterioridad en el tiempo debe considerarse abrogada tácitamente, y por tanto, ceder ante la nueva; y, **3. Criterio de especialidad** (lex specialis derogat legi generali), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial substrae una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria). En la época contemporánea, la doctrina, la ley y la jurisprudencia han incrementado la lista con otros tres criterios. **4. Criterio de competencia**, aplicable bajo las circunstancias siguientes: **a) que se produzca un conflicto entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso; b) que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación jerárquica** (por estar dispuestas sobre el mismo plano en la jerarquía de las fuentes), y **c) que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por otras normas jerárquicamente superiores**, atribuyendo -y de esa forma, reservando- a cada una de ellas una diversa esfera material de competencia, de modo que cada una de las dos fuentes tenga la competencia exclusiva para regular una cierta materia. Este criterio guarda alguna semejanza con el criterio jerárquico, pero la relación de jerarquía no se establece entre las normas en conflicto, sino de ambas como subordinadas de una tercera; **5. Criterio de prevalencia**, este mecanismo requiere necesariamente de una regla legal, donde se disponga que ante conflictos producidos entre normas válidas pertenecientes a subsistemas normativos distintos, debe prevalecer alguna de ellas en detrimento de la otra, independientemente de la jerarquía o especialidad de cada una; y, **6. Criterio de**

[484] Nino, Carlos Santiago, *Fundamentos de derecho constitucional. Análisis filosófico, jurídico y politológico de la practica constitucional,* Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 97.

procedimiento, se inclina por la subsistencia de la norma, cuyo procedimiento legislativo de que surgió, se encuentra más apegado a los cánones y formalidades exigidas para su creación. Para determinar la aplicabilidad de cada uno de los criterios mencionados, resulta indispensable que no estén proscritos por el sistema de derecho positivo rector de la materia en el lugar, ni pugnen con alguno de sus principios esenciales. Si todavía ninguno de estos criterios soluciona el conflicto normativo, se debe recurrir a otros, siempre y cuando se apeguen a la objetividad y a la razón. En esta dirección, se encuentran los siguientes: **7. Inclinarse por la norma más favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto**, por ejemplo, en el supuesto en que la contienda surge entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, deberá prevalecer esta última. Este criterio se limita en el caso de una norma jurídica bilateral que impone obligaciones correlativas de derechos, entre dos sujetos, porque para uno una norma le puede ser más favorable, y la otra norma favorecerá más la libertad de la contraparte. Para este último supuesto, existe un diverso criterio: **8. En éste se debe decidir a cuál de los dos sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer**; **9. Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego**, lo que se hace mediante un ejercicio de ponderación, el cual implica la existencia de valores o principios en colisión, y por tanto, requiere que las normas en conflicto tutelen o favorezcan al cumplimiento de valores o principios distintos; y, **10. Criterio basado en la distinción entre principios y reglas, para que prevalezca la norma que cumpla mejor con alguno o varios principios comunes a las reglas que estén en conflicto**. Esta posición se explica sobre la base de que los principios son postulados que persiguen la realización de un fin, como expresión directa de los valores incorporados al sistema jurídico, mientras que las reglas son expresiones generales con menor grado de abstracción, con las que se busca la realización de los principios y valores que las informan; de manera que ante la discrepancia entre reglas tuteladas de los mismos valores, debe subsistir la que mejor salvaguarde a éste, por ejemplo si la colisión existe entre normas de carácter procesal, deberá resolverse a favor de la que tutele mejor los elementos del debido proceso legal.[485]

La tesis antes mencionada, resulta interesante, pues nos presenta un catalogo de formulas para resolver una antinomia, y es el siguiente:

1. Criterio jerárquico:
2. Criterio cronológico;
3. Criterio de especialidad;
4. Criterio de competencia:
    a) Que se produzca un conflicto entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso;

[485] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788,Tipo: Aislada.

b) Que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación jerárquica; y,
c) Que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por otras normas jerárquicamente superiores.

5. Criterio de prevalencia; y
6. Criterio de procedimiento.

Si todavía ninguno de estos criterios no se soluciona la antinomia, se debe recurrir a otros, siempre y cuando se apeguen a la objetividad y a la razón. En esta dirección, se encuentran los siguientes:

1. Inclinarse por la norma más favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto; en éste se debe decidir a cuál de los dos sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer;
2. Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego; y,
3. Criterio basado en la distinción entre principios y reglas, para que prevalezca la norma que cumpla mejor con alguno o varios principios comunes a las reglas que estén en conflicto.

Sobre el particular y por su parte el TFJA, a través de sus órganos competentes, y aplicable a la materia fiscal y administrativa, ha emitido la siguiente tesis:

> **LAGUNA NORMATIVA.- NO LE ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD.-** El Poder Judicial de la Federación ha indicado que la "**antinomia** es la situación en que dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico, que concurren en el ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico, y esto impide su aplicación simultánea", mientras que la "supletoriedad solo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes". De ahí que la omisión en una norma debe solucionarse con la aplicación del texto normativo supletorio. De este modo, el criterio de especialidad (lex specialis derogat legi generali) no es una forma para integrar la omisión de un texto normativo o para negar la aplicación del texto normativo supletorio, ya que es un medio, junto con los criterios jerárquico,

cronológico (lex posterior derogat legi priori), de competencia, de prevalencia entre otros, para solucionar **antinomias**.

(Tesis aprobada en sesión de 14 de noviembre de 2019).[486]

(El énfasis es negritas es nuestro).

Resulta en el criterio anterior, el señalamiento puntual de la "supletoriedad" para la solución de las antinomias. Asi mismo, tenemos la siguiente tesis:

DEROGACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN CONTENIDO EN LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR, CUANDO SE INTERPONE JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN CONTRA DEL ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS NORMAS PARA LA DETERMINACIÓN DEL PAÍS DE ORIGEN DE MERCANCÍAS IMPORTADAS Y LAS DISPOSICIONES PARA SU CERTIFICACIÓN, EN MATERIA DE CUOTAS COMPENSATORIAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE AGOSTO DE 1994 EXPEDIDO POR EL SECRETARIO DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL.- En relación con la interposición del juicio de nulidad en contra del Acuerdo de referencia, los artículos 94 fracciones II y V, y 95 de la Ley de Comercio Exterior, señalan como obligatoria la interposición del recurso de revocación previa al juicio contencioso administrativo ante este Tribunal, cuando se trate de resoluciones en materia de certificación de origen, así como de las que determinen cuotas compensatorias definitivas o los actos que las apliquen; sin embargo, por otra parte la Ley Aduanera en su artículo 203 establece que en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación, cuya interposición será optativa antes de acudir ante este Tribunal. Lo anterior implica la existencia de un conflicto normativo, si se considera que la impugnación de las resoluciones en las que se apliquen cuotas compensatorias, está regulada por los dos artículos antes precisados, que resultan incompatibles entre sí, por prever consecuencias jurídicas distintas para el mismo supuesto. En consecuencia, ante la falta de certeza en la aplicación de los criterios de solución de **antinomias** tradicionales como son el jerárquico, cronológico y de especialidad, es necesario acudir a otros métodos alternativos descritos por la doctrina, la ley y la jurisprudencia, como los siguientes: 1) Criterio en el cual se debe decidir a cuál de los sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer, y 2) Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego, mediante un ejercicio de ponderación que implica la existencia de valores o principios en colisión, y por tanto, requiere que las normas en conflicto tutelen o favorezcan el cumplimiento de valores o principios distintos. Así, atendiendo a dichos criterios, a fin de elegir la norma que tutela mejor el bien jurídico en controversia que está integrado por el acceso a la impartición de justicia, y que se actualiza con la interposición del medio de defensa legal respectivo, se puede concluir que de las normas en colisión, el artículo 203 de la Ley Aduanera, otorga la mayor protección, al disponer que el recurso administrativo respectivo es de carácter optativo, a diferencia de los artículos 94 y 95 de la Ley de Comercio Exterior, que sí lo establecen como requisito forzoso, por lo que en el caso antes mencionado se puede concluir que este último medio de defensa ha quedado derogado.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de julio de 2013).[487]

[486] VIII-P-2aS-565, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 42. Enero 2020. p. 354.

(El énfasis en negritas es nuestro).

Respecto a la señalado en la tesis anterior, considero que el criterio que debe prevalecer para resolver las antinomias, cuando no estamos ante normas de diferente nivel jerárquico, debe ser eligiendo la norma que tutele y sea mas favorable a los intereses del particular.

VII. Interpretación juridica.

La elusión fiscal por conflictos normativos, dependiendo el caso en particular, un punto a considerar para su solución es reflexionar sobre la interpretación juridica.

En ese sentido, un tema obligado en esta investigación, es el de la interpretación de las normas jurídicas, especialmente las normas fiscales, pues considero importante determinar si el problema planteado tiene su solución o no, a través de un esquema interpretativo que permita darle mayores alcances a una norma o limitarla a su literalidad.

El tema de la interpretación del derecho es muy amplio y no se pretende en este apartado analizarlo todo, solo las partes medulares que nos podran guiar a encontrar una posible perspectiva de solución al problema planteado en la investigación.

A. Aspectos históricos

La temática de la interpretación tiene su origen en Grecia, cuando los pensadores que inician la historia de la filosofía buscan una explicación del por

[487] VII-P-2aS-384, R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 29. Diciembre 2013. p. 324.

que de las cosas, empiezan a formarse ideas y, por lo tanto, hacen una interpretación de los hechos y fenómenos que suceden a su alrededor.[488]

Asi pues, en Grecia aparece el problema de si la filosofía es el saber, en donde se busca distinguir entre la simple opinión y el conocimiento bien fundado racionalmente; con esta distinción entre ambas cosas, Platón inicia su filosofía; para él, existe una distinción entre lo que él llama "doxa", opinión que se aparta de la opinión corriente y frente a la opinión, que es el saber que se tiene sin haberlo buscado, pone la "episteme", la ciencia, que es el saber que se tiene por que se ha buscado.[489]

En ese proceso del conocimiento la interpretación juega un papel fundamental, ya que en la formación de ese esquema o bosquejo que se hace de una cosa, tiene que desentrañarse el sentido que tienen los elementos que la conforman, por lo tanto, aun cuando pueda ser de manera inconsistente, se interpreta.

Cisneros Farías[490] relata que en el Derecho Romano no era posible la aplicación del *"ius commune"* (derecho común) sin antes comprenderlo mediante la explicación de la presencia histórica de los glosadores comentaristas; aquí el Derecho estaba englobado en la enseñanza de la gramática, pues en esencia consistía una *interpretatio verborum*, que era el método utilizado por los glosadores y posteriormente por los comentaristas, esencialmente gramatical o verbalistico; mediante reglas lógicas obtenidas del Digesto, se iban haciendo interpolaciones o glosas marginales a cada una de las leyes del Digesto a manera de máximas o brocardos,[491] inducidos del texto mencionado; las reglas y los

[488] Cobarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.*, p. 45.
[489] *Ídem.*
[490] Cisneros Farías, German, *La interpretación de la ley*, México, Trillas, 2000, p. 57.
[491] *Brocardo* proviene del latín *brocardae,* y se trata de un 'veredicto, dicho, axioma legal o máxima jurídica, normalmente escrito en latín, que expresa concisamente un concepto o regla evidente'. Aliterata, "Correccion de textos", *La corrección de textos y el oficio de corrector*, enero 2017. Puede consultarse en: *https://www.aliterata.com/blog/brocardo/*. Fecha de consulta 06 de julio de 2019.

brocardos constituyeron una primera formula de interpretación gramatical de la leyes del Digesto.

B. Aspectos conceptuales

La palabra *interpretación,*[492] deriva del latín *interpretatio, -ônis,* que significa acción y efecto de interpretar. Por su parte la palabra *interpretar,*[493]deriva del latín *interpreäri,* que significa explicar o declarar el sentido de algo: traducir algo de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente; explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos; concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad; representar una obra teatral, cinematográfica; ejecutar una pieza musical mediante canto o instrumentos; determinar el significado y alcance de las normas jurídicas.

En latín, la palabra "interpretatio" indicaba, al parecer, una negociación para pasar luego a significar la explicación del asunto como una intervención negociadora… el interprete era el intermediario encargado de una negociación y, por ende, capaz de lograr un entendimiento entre las partes… de ahí… traductor… mediador entre partes… que no se entienden…[494]

Para Nicola Abbagnano,[495] la palabra *interpretación,* significa en general el remontar de un signo a su significado.

Para Remo Guardia[496], la palabra *interpretación,* tiene los siguientes sinónimos: definición, explicación, elucidación, significación.

De lo anterior, puede establecerse que interpretar implica venir en ayuda de alguien, servir de intermediario, de traductor, a efectos de aclarar, explicar o hacer

[492] Diccionario de la Lengua Española, *op. cit.,* p. 1293.
[493] *Ídem.*
[494] Tamayo, Rolando, *Interpretación constitucional, la falacia de la interpretación cualitativa*, México, Fontamara, 2001, p. 90.
[495] Abbagnano, Nicola, *op. cit.,* p. 616.

accesible en un lenguaje común algo complejo que es difícil de entender, como por ejemplo los sueños u otro idioma, de ahí que se concibe al interprete como un mediador o traductor, entre partes que no entienden.

Guillermo Cabanellas,[497] señala que la palabra *interpretación* significa, la aclaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, obscuro o dudoso, la obscuridad, la duda o laguna legal puede encontrarse en las palabras o en el espíritu de las normas positivas, en los contrato, en los hechos, en las demandas, en las sentencias, en cualquiera de los actos o de las relaciones jurídicas; de ahí, la amplitud y variedad de la interpretación, para aclarar la situación real o la voluntad verdadera, que por ello mismo se considera en voces separadas o inmediatas a ésta.

Se denomina *interpretación doctrinal* aquella que es realizada por la doctrina, vale decir, por los juristas académicos, por profesores de derecho en sus estudios: monografías, manuales, ensayos, sentencia, etc.[498]

El orden jurídico, interpretar en principio, desentrañar el sentido de la norma cuando ésta deba será aplicada por un órgano jurídico; quedándonos por determinar lo que debemos entender por sentido de la norma. Al respecto se han asumido distintas posiciones (escuelas o métodos), que están representados por la interpretación filologico-historica, la cual mira a la voluntad objetiva del legislador, y la interpretación logico-sistematica, la que atiende solo a la letra de la ley.[499]

De la Garza[500] cita al respecto a García Belsunce, para quien interpretar una norma juridica “significa establecer un verdadero sentido y alcance”, lo que se

---

[496] Guardia, Remo, *op. cit.,* p. 204.
[497] Cabanellas Guillermo, tomo IV, *op. cit.,* p. 472.
[498] Guastini, Ricardo, *Interpretar y argumentar,* Lima-Perú, Legales Instituto, 2018, pp. 91 y 92.
[499] *Ídem.*
[500] De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano,* México, Porrúa, 2001, p. 60.

traduce en tratar de encontrar los hechos que se verifican en la realidad dentro de la previsión abstracta de la definición que ha dado el legislador.

Kelsen[501] considera que la necesidad de la interpretación resulta justamente de que la norma por aplicar o el sistema de normas, deja abierta varias posibilidades.

Cuando las leyes son interpretadas directamente por los particulares tienen un carácter de provisional, expresa el autor, precisando que vale y se desenvuelve apaciblemente mientras no surja una duda o una controversia; las normas de derecho positivo son instrumentos prácticos, elaborados y construidos por los hombres para que, mediante su manejo, produzcan en la realidad social unos ciertos efectos, relacionados con el cumplimiento de los propósitos concebidos que inspiraron la elaboración de tales normas.[502]El mismo autor, en otra de sus obras, argumenta tajantemente que sin interpretación no hay posibilidad de que exista ningún orden jurídico.[503]

C. Elementos y criterios de interpretación

Existen tres elementos que intervienen en toda interpretación como condición *sine qua non* para llevar a cabo dicha actividad interpretativa: *quien hace la interpretación, los métodos utilizados* y el *resultado obtenido.* La interpretación es la conjunción de estos elementos, por lo que doctrinalmente se puede hablar de cada elemento en forma aislada, sin que ello implique que la interpretación pueda hacerse utilizando únicamente uno de estos elementos.[504]

[501] Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho,* México, Porrúa, 2005, p. 353.
[502] Recasens Siches, Luis, *Introducción al estudio del derecho,* México, Porrúa, 2003, pp. 210-212.
[503] *Ibidem.* p. 627.
[504] Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.* p. 64.

Para Zavala Aguilar,[505] la interpretación de las normas jurídicas, se divide bajo tres criterios, que a su vez, se dividen como sigue:

1. Por los autores o el origen de esta.
    - Autentica o legislativa.[506]
    - Judicial o jurisdiccional.[507]
    - Administrativa o ejecutiva.[508]
    - Doctrinal o privada.[509]
2. Por los medios o métodos utilizados:
    - Gramatical.[510]
    - Sistemático.[511]
    - Teleológico.[512]
    - Histórico.[513]
    - Evolutivo.[514]
    - Significación económica.[515]
    - Contrario sensu.[516]

[505] Zavala Aguilar, Gustavo, *Hermenéutica fiscal, la interpretación de las disposiciones fiscales,* México, Dofiscal Editores, 2003, pp. 17-20, 28, 30, 38.
[506] Es la interpretación según el autor de la norma juridica.
[507] Es la que realizan los órganos judiciales.
[508] Es aquella que establecen los órganos administrativos que ejecutan las normas fiscales.
[509] Es la realizada por los estudiosos de la materia estableciendo costumbre, asi mismo, emana de la teoría juridica, entrando en esta los principios generales del derecho, por lo tanto no tiene un fundamento legal, pero su fuerza juridica radica según de quien emane la doctrina.
[510] Señala que para la interpretación de la ley debe considerarse en primer lugar, el propio texto de la ley.
[511] Para interpretar una norma legal, se pone en relación con otras disposiciones pertenecientes a la misma ley e incluso con todo el ordenamiento jurídico, buscando la debida armonización del derecho, que forman un todo.
[512] Se utiliza para desentrañar los fines que el legislador se propuso alcanzar con la ley.
[513] Señala que para entrañar el verdadero sentido de la voluntad del Estado contenido en la norma, es importante el dato histórico, analizando las circunstancias del tiempo y lugar en las que se elaboro y promulgo la ley.
[514] Se analizan los antecedentes y circunstancias que dieron origen a la evolucion de las normas, tales como condiciones de época, debates legislativos y exposición de motivos, para conocer la voluntad del legislador. Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, "Lo que todo contribuyente debe saber", *Como se interpretan las leyes fiscales?,* México, p. 10. Puede consultarse en: *http://prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/como-se-interpretan-las-leyes/files/downloads/todo_loq_contribuyente_agosto[7][1].pdf*. Fecha de consulta 08 de julio de 2019.
[515] Al interpretar las leyes tributarias ha de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y desenvolvimiento de las circunstancias.

3. Por los resultados a los que se llega:
    - Restrictiva.[517]
    - Declarativa o “estricta”.[518]
    - Extensiva.[519]

Tradicionalmente se ha expresado que la interpretación es una función meramente jurisdiccional, lo cual no es correcta, pues los involucrados en la ley son los tres poderes de la Unión, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, pero también debe considerarse al “cuarto poder” que es el pueblo, a quien van dirigidos los ordenamientos legales; todos ellos interpretan, aunque algunas interpretaciones pueden resultar mas poderosas o de mas imperio que otras, pero al fin de cuentas todas son interpretaciones.[520]

Algunos autores como Kelsen, consideran que la *interpretación judicial* adquiere gran relevancia, ya que es la ultima, concreta y personal que se hace sobre un caso determinado.

D. Interpretación en materia fiscal

En materia fiscal, la doctrina es muy prolifera y contradictoria en la forma en que deben interpretarse las leyes fiscales, pues según esto, las normas tributarias obedecen a una forma diferente de interpretarlas y aplicarlas, que no es igual a las normas jurídicas en otras áreas del derecho. si bien las normas fiscales tienen sus particularidades que ya comentaremos, es importante tener presente en todo momento lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *“En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva*

---

[516] Se emplea como argumento cuando se deduce una consecuencia opuesta a lo afirmado o negado en una premisa dada. “Enciclopedia juridica”, *A contrario sensu,* 2020. Puede consultarse: *http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/a-contrario-sensu/a-contrario-sensu.htm*. Fecha de consulta 08 der julio de 2019.
[517] Aparece cuando se dice que la expresión usada es menos amplia que la voluntad efectiva, de modo tal que se permite atribuir a la norma juridica un alcance mas limitado del que aparece en la expresión.
[518] La disposición se interpreta sin ampliar o introducir lo que no esta o que podría estar, por muy lógico que pueda parecer y además no se limita el significado de un precepto con animo de restringir.
[519] Amplia el significado de la norma por lo lógico y congruente que resulta el hacerlo.
[520] Covarrubias Rivera, Alejandro, *op. cit.* p. 64.

deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, nos deja ver el camino formal de la interpretación de las leyes fiscales.

Benvenuto Griziotti,[521] señala que para las normas tributarias operan las mismas normas de interpretación que para la ley en general. Incluso se admite la interpretación analógica para los casos no previstos pero conducentes a su espíritu; la interpretación restrictiva, en caso contrario del anterior, y la adecuadora para eliminar discrepancias entre disposiciones legales o para adaptarlas al caso típico en alguna parte no esencial.

La reflexión sobre la interpretación señalada en el párrafo que antecede, me parece poco correcta, pues tácitamente se refiere a algo que no tiene limites; esto es, el interprete de la norma puede hacerlo como mejor le convenga y no como debe ser, esto es, marcando limites, aunque lleven al interprete a llegar a conclusiones que no le favorezcan, pues la interpretación no se trata de hacer de la norma a interpretar lo que mejor convenga.

Enzio Vanoni,[522] destaca previamente la impresión de que las leyes fiscales de aplicación restrictiva sean objeto de interpretación rígida. Relata que en Italia, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, se han producido intentos por proclamar la legitimidad del empleo de todos los métodos por la moderna ciencia hermeneutica. Estos permiten al derecho adecuarse a la evolución de las

[521] Grizioto, Benvenuto, *Principio de la ciencia de las finanzas*, 6ª edición, Buenos Aires, Roque Depalma, 1959, p. 159.
[522] Vanoni Enzio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973, pp. 107 y 108.

relaciones sociales, por ello es imperiosa la necesidad de superar el punto muerto constituido por la doctrina de la interpretación.

Dino Jarach,[523] aborda la problemática de la interpretación de las normas tributarias con el fenómeno de la elusión fiscal, cuya concepción se encuentra en la oposición entre el principio de soberanía de la voluntad individual, por un lado, y la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en un mismo hecho imponible por el otro.

La doctrina es muy abundante al señalar que en buena medida, es la interpretación analógica la que debe imperar en materia fiscal, pues a través de dicha interpretación se tiende a resolver problemas de interpretación y aplicación de las normas fiscales, utilizando también, dentro de la formula, el plano argumentativo. Manuel de Juano,[524] señala que *la interpretación analógica soluciona las dificultades que deparan el silencio, la oscuridad y la deficiencia de la legislación*. En materia fiscal se ajustaría al principio de igualdad tributaria para que asi, analogía y ley no dejen lugar a dudas.

Sinuhe Reyes Sánchez,[525] señala que el problema fundamental que plantea la aplicación de la prohibición de la analogía en el derecho tributario español consiste en que *no existe una diferencia material entre analogía e interpretación extensiva*, por lo que pueden derivar posibles colisiones entre principios constitucionales.

Sanz de Urquiza,[526] indica que la analogía en el derecho tributario, no puede hacer lo que le corresponde solo a la ley; dicha analogía, implica establecer cuando y como se otorga un trato igual y si la igualdad debe prevalecer en un caso

[523] Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 400.
[524] De Juano, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario I, parte general*, Rosario, Ediciones Molanchino, 1963, p. 395.
[525] Reyes Sánchez, Sinuhe, *Interpretación de las leyes fiscales*, México, Novum, 2015, p. 173.
[526] Sanz De Urquiza, Fernando G., *Interpretación de las leyes tributarias*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2003, pp. 63-65.

particular sobre otros principios como legalidad y seguridad juridica, pero en definitiva el concepto de *justicia* prevalece sobre todos los demás.

Como vemos, la interpretación en materia fiscal es un tema que al día de hoy se sigue debatiendo; considero que no es la analogía la que debe imperar como la forma de interpretación, pues es un plano subjetivo que puede ser influenciado por muchos factores dando como resultado algo contrario a la seguridad juridica; debe ser a través del derecho positivo, debidamente sistematizado y delimitado en la norma, como debe de partir la interpretación y aplicación de la ley, partiendo de respetar las teorías generales y las instituciones jurídicas reguladas en diversas leyes que no necesariamente sean fiscales, pero si de la misma jerarquía, y asi respetar el estado de derecho.

VIII. Colisión de derechos

Dentro del orden jurídico, se dice que hay colisión de derechos cuando de aquello que prescriben de normas de igual categoría, surge una contradicción lógica.[527]

La colisión de derechos,[528] se ha definido como incidencia de dos o más derechos o deberes incapaces de ser ejercitados o cumplidos simultáneamente. En realidad hablar de colisión de derechos plantea situaciones jurídicas similares a la del abuso del derecho (v). Lo mismo que del derecho no cabe abusar sin salir de este, no puede haber una colisión de derechos, por la imposibilidad de darse un derecho contra derecho, pero en el campo real es posible esta colisión, en cuyo caso resultan aplicables las siguientes normas: a) tratándose de derechos desiguales, prevalece el que verse sobre el objeto mas importante; b) Si ambos son privilegiados, o cuando no lo sea ninguno de ellos, el que tiene por objeto evitar una perdida es preferible al que se propone una ganancia; c) Si todos se

[527] "Enciclopedia juridica", *Colisión de derechos*, 2020. Puede consultarse en: *http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/colisi%C3%B3n-de-derechos/colisi%C3%B3n-de-derechos.htm*. Fecha de consulta 25 de marzo de 2020.

proponen el mismo fin, es de mejor condición el mas antiguo; d) existiendo prioridad en el tiempo, es de mejor condición el que posee; e) Cuando ninguno posee, se distribuye el objeto; y, si este no es divisible, se adjudica por suerte y se indemniza a los demás.

Cuando la contradicción se produce entre principios, no necesariamente se consideraría como inconstitucionalidad, ya que la colisión se produce entre normas que deben ser diferenciadas y evaluadas según la potencial compatibilidad de su contenido. Si el enfrentamiento se produce entre la ley y la Constitución se puede considerar como relativo, ya que depende de los principios en cuestión y la forma en que el principio constitucional es desarrollado por la ley, por lo que la incompatibilidad entre ambas fuentes no indica de manera necesaria la presencia de una contradicción en sentido estricto.[529]

El conflicto radica en que en virtud de alguna circunstancia específica, no es posible satisfacer plenamente ambos principios de manera simultanea, pero no es conveniente ni necesario eliminar ninguno de ellos del orden jurídico. En estos casos procede la ponderación, por lo que la aplicación de uno de los principios va a ceder frente al otro, en cierta medida dependiendo del peso que en la decisión le sea atribuido a cada uno, por lo que ambas normas siguen siendo validas y vigentes, lo que varia es su eficacia en relación con el caso que produce el cuestionamiento. Al encontrarse en la dimensión del peso no operaria la eliminación de ninguna de las normas en colisión y corresponde al juez determinar la forma en que estos deben coexistir, determinando la prelación de los principios para el caso.[530]

En el caso de que en un sistema jerarquizado se produjera un conflicto entre un principio constitucional y una regla prevista en la ley, la intervención del legislador en los derechos fundamentales debe ser comprobada conforme al

[528] Cabanellas Guillermo, tomo II, *op. cit.,* p. 203.
[529] Huerta Ochoa, Carla, *op. cit.,* p. 229.
[530] *Idem.*

principio de proporcionalidad para determinar la forma en que la regla debe ser limitada.[531] Como Alexy señala, la ponderación forma parte de un principio más amplio que es el de proporcionalidad, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.[532]

La colisión de derechos se parace al problema de las antinomias, en cuanto al efecto que generan y tambien a su forma de solución, ambos casos se generan por la imperfeccion existente de las leyes en algunos casos, y que dichos conflictos de alguna manera deben de resolverse, siendo la colisión de derechos la que tiene formas de solución en un plano constitucional y de protección a los derechos humanos.

Los TCC, de la SCJN, sobre el particular, se han pronunciado a través de la siguiente tesis:

> **INTIMIDAD Y DERECHO PROBATORIO. EN CASO DE COLISIÓN DE ESTOS DERECHOS FUNDAMENTALES, AQUÉL DEBE CEDER FRENTE A ÉSTE, PERO DE MANERA RACIONAL Y PROPORCIONAL**. Aplicando los postulados del principio de proporcionalidad, **cuando en una contienda judicial colisionan el derecho del actor a probar su pretensión, con el derecho del demandado a proteger su intimidad, éste debe ceder frente aquél, por ser de mayor densidad la garantía de debido proceso que la privacidad de las personas**. Efectivamente, el Estado de derecho supone un esquema en el que se encuentra prohibida la justicia por propia mano y en donde las controversias se dirimen ante los tribunales competentes. En este sentido la oportunidad de ofrecer pruebas constituye una formalidad esencial de la garantía al debido proceso legal, lo que a su vez se inscribe como una de las cláusulas esenciales para que el Estado pueda administrar justicia de manera eficaz y desaliente a los particulares de hacerla por propia mano. Visto de esta manera, la garantía al debido proceso supone un interés general y constituye un pilar fundamental para la correcta administración de justicia. Ante ello, sin menoscabo de su gran importancia, debe ceder el derecho a la intimidad. Sin embargo, la intervención estatal, en todo caso, debe tratar de proteger en la medida de lo posible la privacidad de las personas. En otras palabras, si bien se justifica la intervención del Estado en la intimidad de las personas y en obsequio al derecho probatorio, dicha intervención debe autorizarse sólo cuando sea necesaria y estrictamente en la medida que sea necesaria.[533]
>
> (El énfasis en negristas es nuestro).

---

[531] *Ibidem.* p. 230.
[532] *Ídem.*
[533] Época: Novena Época, Registro: 168890, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, Materia(s): Común, Tesis: I.4o.C.27 K, Página: 1302.

En la tesis antes transcrita, se menciona entre otras cosas, que ante la colisión de derechos, debe prevalecer los derechos generales (debido proceso) que los derechos particulares (derecho a la intimidad); aunque es una tesis aislada, no deja de ser interesante el punto de vista.

> **TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS. SUS ELEMENTOS.** Conforme a la teoría de los principios, cuando dos derechos fundamentales o principios entran en colisión, los juzgadores deben resolver el problema atendiendo a las características del caso concreto, ponderando cuál de ellos debe prevalecer y tomando en cuenta tres elementos: **I) La idoneidad; II) La necesidad y III) La proporcionalidad**. El primero se refiere a que el principio adoptado como preferente sea el idóneo para resolver la controversia planteada; el segundo consiste en que la limitación de cierto principio sea estrictamente necesaria e indispensable, es decir, no debe existir alternativa que sea menos lesiva; y el tercer elemento se refiere a que debe primar el principio que ocasione un menor daño en proporción al beneficio correlativo que se dé u obtenga para los demás, en otras palabras, cuanto mayor sea el grado de no cumplimiento o de afectación de un principio, tanto mayor debe ser la importancia del cumplimiento del otro.[534]
>
> (El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Derivado de las tesis antes mencionadas y conforme a la teoría de los principios, cuando dos derechos fundamentales o principios entran en colisión, los juzgadores deben resolver el problema tomando en cuenta tres elementos:

1. La ideneidad. Se refiere a que el principio adoptado como preferente sea el idóneo para resolver la controversia planteada;

2. La necesidad. Consiste en que la limitación de cierto principio sea estrictamente necesaria e indispensable, es decir, no debe existir alternativa que sea menos lesiva; y,

3. La proporcionalidad. Se refiere a que debe primar el principio que ocasione un menor daño en proporción al beneficio correlativo que se dé u obtenga para los demás.

[534] Registro digital: 177124, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Común, Tesis: I.4o.A.60 K, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Septiembre de 2005, página 1579, Tipo: Aislada.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS. No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.[535]

(El énfasis subrayado es nuestro).

La proporcionalidad como un instrumento para resolver una colisión de derechos, desde la perspetiva de la tesis antes señalada, establece una serie de formulas de solución, que esteblecen el “camino”, pero no el resultado, si bien en buena medida deriva de la casuística, es claro que también tiene una carga subjetiva de quien tenga que resolver, que ante tales formulas, el resultado puede ser no necesariamente el mas apegado a tutelar derechos fundamentales.

El CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, solución que entrando en las particularidades de cada caso, tendría que ser materia de análisis su aplicación; dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

”Artículo 20.- Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de

[535] Registro digital: 168824, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Común, Tesis: I.4o.C.26 K, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, Página 1392, Tipo: Aislada.

la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados."

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artoculo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, solo habrá que considerar los matices del caso en particular.

IX. Juicio de ponderación

El juicio de ponderación, es una acción de consideración imparcial y proporcional entre aspectos contrapuestos con la finalidad de resolver un conflicto de principios (derechos, bienes jurídicos, intereses, etc.) que suministran justificaciones diferentes y oponibles al momento de adoptar una decisión en un caso concreto, de la que necesariamente habrá de prevalecer uno sobre otro dependiendo de circunstancias especificas.[536]

En la teoría jurídica el llamado "Juicio de Ponderación" ha sido considerado como un *método de interpretación constitucional dirigido hacía la resolución de los conflictos surgidos entre principios constitucionales* que poseen el mismo rango y que por lo tanto, exigen ser realizados en la mayor medida posible atendiendo a las posibilidades materiales y jurídicas.[537]

Así el juicio de ponderación ha sido utilizado en la actualidad con mayor frecuencia en nuestro sistema jurídico en forma opuesta a la subsunción que se basa en meta-reglas jurídicas para resolver conflictos entre normas, tales como *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior",* pues cuando se trata de normas constitucionales dichas meta-reglas resultan ineficaces para la resolución del

[536] Mendoza Rodriguez, Luis, "Colegio de profesionales en derecho A.C., capitulo Jalisco", *El juicio de ponderacion,* México, julio de 2011. Puede consultarse en: *http://colegiodeprofesionalesenderecho.blogspot.mx/2011/07/el-juicio-de-ponderacion.html*. Fecha de consulta 25 de marzo de 2020.
[537] *Idem.*

conflicto de principios constitucionales, que no puede solucionarse bajo la simple aplicación de una regla de prioridad temporal, ni de especialidad o rango, ya que existe una tensión de principios que no puede dirimirse estableciendo una prioridad absoluta de una sobre otra.[538]

En consecuencia el juicio de ponderación se ha convertido en un criterio metodológico distinto de aquellos que tradicionalmente conocemos; tarea ésta que implica revisar nuestra concepción respecto de la estructura del sistema normativo, que en definitiva no se encuentra solamente compuesto de reglas, sino también y en grado fundamental de principios, pues es evidente que los derechos fundamentales establecidos en la Constitución colisionan entre sí cuando las circunstancias configuran un caso difícil. Lo que significa en palabras sencillas que, ante esta colisión de derechos fundamentales, ni podemos subsumir los hechos de forma absoluta en una disposición constitucional pues de lo contrario el conflicto sería resuelto en forma mentirosa, ni podemos aventurarnos a definir cuál de los derechos contrastados sería jerárquicamente superior, cronológicamente anterior o gradualmente "especial" frente al otro u otros.[539]

Es una idea confundida que la ponderación sea una suerte de "conciliación" o "contemperacion", que consiste en "poner de acuerdo", como en ocaciones se dice, dos principios en conclicto, o en encontra un punto de "equilibrio", o una "vía media" entre ellos. Sin embargo las cosas no son exactamente asi.[540]

Si se analiza una decisión en específico, se caerá en la cuenta de que la ponderación (el balance) tiene como resultado el sacrificio de uno de los principios en conflicto y la aplicación del otro. No se trata de la aplicación ni del sacrificio parcial de ambos (que, por otra parte, no se comprende exactamente en que pueda consistir). Simplemente, uno de los dos es aplicado, mientras que el otro es

[538] *Idem.*
[539] *Idem.*
[540] Guastini, Ricardo, *Interpretar y argumentar*, Perú, Editora y Distribuidora Ediciones Legales E.I.R.L., 2018, p. 254.

(momentáneamente) dejado de lado, desaplicado. Hablar aquí de contemperacion o conciliación estaría completamente fuera de lugar.[541]

Para Hans Kelsen,[542] el principio de la llamada "ponderación de intereses" no es más que una formulación, no una solución del problema. Pues no da la medida objetiva con arreglo a la cual pudieran ser comparados los intereses contrapuestos y resueltos los conflictos entre los mismos. Esta medida o criterio no puede deducirse de la norma interpretada o de la ley u orden jurídico que la contiene, como piensa la teoría de la ponderación de intereses.

En ese sentido, la necesidad de "interpretación" deriva justamente del hecho de que la norma aplicada o el sistema de las normas deja abierta varias posibilidades, es decir, no contiene ninguna decisión acerca de cual de los intereses en juego posee un mas alto valor, sino que esa decisión, esa jerarquización de los intereses queda mas bien encomendada aun nuevo acto de creación normativa, por ejemplo la sentencia judicial.

La SCJN, sobre el particular se ha pronunciado en diversas tesis, que de manera ejemplificativa se citan:

> **PRINCIPIO DE PONDERACIÓN. CONTENIDO Y ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.** Los derechos fundamentales, entendidos como principios, constituyen mandatos de optimización, en la medida en que son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, en atención a las perspectivas fácticas y jurídicas. La realización de tales perspectivas se relaciona con el principio de ponderación, el cual conlleva la creación de una jerarquía axiológica entre principios y objetivos en controversia y conduce a cambiar el valor comparativo de éstos. Dicho principio se integra, a su vez, con los siguientes subprincipios que expresan la idea de optimización: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. A través de los subprincipios de idoneidad y de necesidad se logra la optimización de las perspectivas fácticas. El primero de los mencionados (idoneidad) es una manifestación de la idea del Óptimo de Pareto, de acuerdo con el cual, una posición puede ser mejorada sin que resulten perjuicios para otra, lo que implica excluir la aplicación de medios que, como mínimo, perjudiquen la realización de un principio sin favorecer al menos uno de los objetivos a cuya consecución debe servir. El subprincipio de necesidad postula que, de dos medios que favorezcan igualmente bien a un primer objetivo, se elige aquel que afecte menos

[541] *Ibídem.* pp. 254 y 255.
[542] Kelsen, Hans, *La teoría pura del derecho*, 2ª edición, México, Gernika, 2000, p. 69.

intensamente a un segundo objetivo. Finalmente, el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto se circunscribe a la optimización de las perspectivas jurídicas y se identifica con la denominada "ley de la ponderación", la cual postula que, cuanto mayor sea el grado de incumplimiento o menoscabo de un principio, mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro.[543]

(El énfasis subrayado es nuestro).

MENORES. LA POSIBLE CONFRONTACIÓN ENTRE EL INTERÉS SUPERIOR DE ÉSTOS Y LA ADECUADA DEFENSA DE LAS PARTES, DEBE RESOLVERSE A TRAVÉS DE UN JUICIO DE PONDERACIÓN ENTRE UNO Y OTRO. De conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 15/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página setecientos cinco del Libro X, Tomo 1, julio de dos mil doce, en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "PATERNIDAD. EL VARÓN DISTINTO DEL MARIDO ESTÁ LEGITIMADO PARA CUESTIONAR LA DEL HIJO NACIDO EN EL MATRIMONIO DE LA MADRE CON AQUÉL, PERO LA ADMISIÓN DE LA DEMANDA DEPENDERÁ DE LA PONDERACIÓN QUE HAGA EL JUZGADOR PARA DETERMINAR QUE EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN ARMONIZA EL INTERÉS SUPERIOR DEL MENOR CON LOS DEMÁS DERECHOS INHERENTES (LEGISLACIONES DE LOS ESTADOS DE GUANAJUATO Y DE NUEVO LEÓN).", en los asuntos en los que estén involucrados menores de edad, el juzgador deberá partir de un juicio de ponderación que habrá de realizar tomando en cuenta todos los factores que convergen en el caso**.** En ese sentido, la posible confrontación que se dé entre el interés superior del menor y la adecuada defensa de las partes en un juicio del orden familiar, deberá resolverse a través del ejercicio de ponderación que el juzgador realice, esto es, analizando cuidadosamente las particularidades que caracterizan la situación del menor en relación con el caso en estudio, a fin de determinar, con base en el material probatorio existente en autos, si al ejercer el aludido principio de defensa, no se trastoca el interés superior del menor o menores involucrados**.**[544]

(El énfasis subrayado es nuestro).

En la tesis antes trascrita, se deja al juzgador para que haciendo uso del juicio de ponderación determine respecto de la posible confrontación que se dé entre el interés superior del menor y la adecuada defensa de las partes en un juicio del orden familiar y su solución, actuar en el que la subjetividad del impartidor de justicia; por ello, en la medida que existan reglas claras que no den cabida a la subjetividad, en esa medida no se vulneraran derechos humanos.

[543] Registro digital: 2022079, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: I.4o.A.4 CS (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 78, Septiembre de 2020, Tomo II, página 967, Tipo: Aislada.

[544] Época: Décima Época, Registro: 2006634, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada,Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, Junio de 2014, Tomo II, Materia(s): Constitucional, Tesis: XII.3o.2 C (10a.), Página: 1774.

X. Principio Pro Persona

La aplicación de los derechos humanos por los jueces nacionales constituye un aspecto medular para garantizar su respeto y vigencia. Asi nació la necesidad de que el juzgador aplique los diferentes principios de los derechos humanos sin auto limitarse a los tradicionales métodos de interpretación.[545]

De lo anterior emana la necesidad de utilizar métodos hermenéuticos especiales para interpretar los derechos fundamentales y "tener en cuenta una regla que este orientada a privilegiar, preferir, seleccionar, favorecer, tutelar y por lo tanto a adoptar la aplicación de la norma que mejor proteja los derechos fundamentales del ser humano.[546]

Como consecuencia, entre otros principios de interpretación de los derechos humanos, surgió el principio pro persona. Este principio fue conceptualizado por el juez Rodolfo E. Piza Escalante en uno de sus votos adjuntos en la determinación oc-5/85 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la que sostuvo que es un "criterio fundamental (…) de los derechos humanos, que obliga a interpretar extensivamente las normas que los consagran o amplían y restrictivamente las que los limitan o restringen (…).[547]

Sobre el principio pro persona la SCJN ha dictado la siguiente jurisprudencia interesante, que en buena medida refleja el criterio de selección de la norma de derecho fundamental aplicable, criterio que a continuación se transcribe:

> **PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.** De conformidad con el texto vigente del

[545] Aparicio Gonzalez, Hector Martiniano, *Desafio del juez en la aplicación del principio pro persona*, México, Editorial Flores, 2019, p. 37.
[546] Henderson, Humberto, *Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio pro homine,* Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos, San Jose de Costa Rica, 2004, num. 39, p. 87.
[547] Corte Interamericana de los Derechos Humanos, *Opinion consultiva oc-5/85 del 13 de noviembre de 1985*, serie A, num. 5, parr. 12.

artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en materia de derechos fundamentales, el ordenamiento jurídico mexicano tiene dos fuentes primigenias: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Consecuentemente, las normas provenientes de ambas fuentes, son normas supremas del ordenamiento jurídico mexicano. Esto implica que **los valores, principios y derechos que ellas materializan deben permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación**. Ahora bien, **en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable -en materia de derechos humanos-, atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado principio pro persona**, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional. Según dicho criterio interpretativo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción. En esta lógica, el catálogo de derechos fundamentales no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.

Tesis de jurisprudencia 107/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de tres de octubre de dos mil doce.[548]

(El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

En virtud de lo anterior, podemos decir que el principio pro persona implica que el Estado, en cualquiera de sus niveles u organismos, actue con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que *al existir distintas interpretaciones de una norma juridica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano*; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el

[548] Registro digital: 2002000, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: 1a./J. 107/2012 (10a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 2, página 799, Tipo: Jurisprudencia.

interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, *sin importar su jerarquía normativa*.[549]

El principio de interpretación pro homine o pro personae, que se contempla en los artículos 29 de la CADH y 5 del PIDCP, es un criterio hermenéutico en virtud del cual debe acudirse a la norma mas amplia o a la interpretación mas extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación mas restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o de su suspensión extraordinaria, es decir, dicho principio permite, por una lado, definir la plataforma de interpretación de los derechos humanos y, por otro, otorga un sentido protector a favor de la persona humana, pues ante la existencia de varias posibilidades de solución a un mismo problema, obliga a optar por la que protege en términos mas amplios.

No podemos dejar de lado en este tema a la "interpretación conforme" a la que hace referencia el segundo párrafo, del artículo 1º constitucional, al señalar: "Las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los Tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección mas amplia."

Del párrafo que antecede, encontramos tres características de la interpretación conforme, a saber:[550]

1. En primer lugar, el objeto de la interpretación conforme son las normas relativas a los derechos humanos.

2. En segundo lugar, las normas sobre derechos humanos deben ser interpretadas de acuerdo con la Constitución y los Tratados Internacionales.

[549] Castilla, Karlos, *El principio pro persona en la administración de justicia. Cuestiones constitucionales*, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, num. 20, enero-junio de 2009, p. 65.
[550] Aparicio Gonzalez, Hector Martiniano, *op. cit.* pp. 195 y 196.

3. En tercer lugar, las normas de derechos humanos deben ser interpretadas en el sentido de favorecer en todo tiempo a las personas con la protección mas amplia.

Las instancias judiciales, jurisdiccionales no solo deben ser un juez nacional sino que en los hechos debe convertirse también en uno interamericano, ya que tienen el deber de observar los previsto por el párrafo segundo, del artículo 1º constitucional, es decir, además de interpretar las normas de derechos humanos conforme a la Constitución, también deben hacerlo conforme a los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, puesto que de la literalidad de su texto se advierte la conjunción "y" que es copulativa, lo que implica que sirve para unir ideas.[551]

Sobre la interpretación conforme, destaco los siguientes criterios que a manera de jurisprudencia ha emitido la SCJN, que señalan lo siguiente:

> **PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA.** Cuando una norma pueda interpretarse de diversas formas, para solucionar el dilema interpretativo, debe atenderse al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en virtud del cual, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea Parte, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona; de modo que ante varias alternativas interpretativas, se opte por aquella que reconozca con mayor amplitud los derechos, o bien, que los restrinja en la menor medida. De esa manera, debe atenderse al principio de prevalencia de interpretación, conforme al cual, el intérprete no es libre de elegir, sino que debe seleccionarse la opción interpretativa que genere mayor o mejor protección a los derechos.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 22 de noviembre de 2019 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación

[551] *Ibidem.* p. 196.

obligatoria a partir del lunes 25 de noviembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.[552]

TEST DE PROPORCIONALIDAD. AL IGUAL QUE LA INTERPRETACIÓN CONFORME Y EL ESCRUTINIO JUDICIAL, CONSTITUYE TAN SÓLO UNA HERRAMIENTA INTERPRETATIVA Y ARGUMENTATIVA MÁS QUE EL JUZGADOR PUEDE EMPLEAR PARA VERIFICAR LA EXISTENCIA DE LIMITACIONES, RESTRICCIONES O VIOLACIONES A UN DERECHO FUNDAMENTAL. Para verificar si algún derecho humano reconocido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte se ha transgredido, el juzgador puede emplear diversos métodos o herramientas argumentativas que lo ayuden a constatar si existe o no la violación alegada, estando facultado para decidir cuál es, en su opinión, el más adecuado para resolver el asunto sometido a su conocimiento a partir de la valoración de los siguientes factores, entre otros: a) el derecho o principio constitucional que se alegue violado; b) si la norma de que se trata constituye una limitación gradual en el ejercicio del derecho, o si es una verdadera restricción o impedimento en su disfrute; c) el tipo de intereses que se encuentran en juego; d) la intensidad de la violación alegada; y e) la naturaleza jurídica y regulatoria de la norma jurídica impugnada. Entre los métodos más comunes para solucionar esas problemáticas se encuentra el test de proporcionalidad que, junto con la interpretación conforme, el escrutinio judicial y otros métodos interpretativos, constituyen herramientas igualmente útiles para dirimir la violación a derechos. En este sentido, esos métodos no constituyen, por sí mismos, un derecho fundamental, sino la vía para que los Jueces cumplan la obligación que tienen a su cargo, que se constriñe a decidir, en cada caso particular, si ha existido o no la violación alegada. Sobre esas bases, los Jueces no están obligados a verificar la violación a un derecho humano a la luz de un método en particular, ni siquiera porque así se lo hubieran propuesto en la demanda o en el recurso, máxime que no existe exigencia constitucional, ni siquiera jurisprudencial, para emprender el test de proporcionalidad o alguno de los otros métodos cuando se alegue violación a un derecho humano.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de febrero de 2019 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de febrero de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.[553]

Cuando nos referimos a la interpretación de una norma juridica, dependiendo de la perspectiva teórica que adoptemos, estamos hablando de la necesidad de desentrañar el significado o de atribuir sentido a un enunciado normativo. Este tipo de ejercicio jurídico puede realizarse a través de distintos métodos que determinarán los criterios específicos que se utilizarán en la

[552] Registro digital: 2021124, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Común, Tesis: XIX.1o. J/7 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 72, Noviembre de 2019, Tomo III, página 2000, Tipo: Jurisprudencia.

[553] Registro digital: 2019276, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Común, Constitucional, Tesis: 2a./J. 10/2019 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 63, Febrero de 2019, Tomo I, página 838, Tipo: Jurisprudencia.

interpretación de una disposición jurídica determinada –por ejemplo, textual, semántica, original e histórica, entre otras–. Además, la interpretación del enunciado normativo, particularmente cuando se trata de desentrañar el sentido de la norma de fondo, puede tomar como referencia un parámetro concreto con base en el cual se podrá evaluar si el sentido que se le ha dado es, realmente, el correcto.[554]

La interpretación conforme es, en suma, aquella que adecua, armoniza la ley con la Constitución (previamente interpretada, se entiende), eligiendo –frente a una doble posibilidad inter-pretativa– el significado (o sea, la norma) que evite toda contradicción entre la ley y la Constitución.[555]

Es importante mencionar que el principio *pro persona* y su relacione con el *control de convencionalidad*, radica en que este último implica la obligación de los órganos jurisdiccionales de velar por el cumplimiento de la Convención Americana, teniendo en cuenta la jurisprudencia de la Corte Interamericana. En esta labor está inmersa la labor *interpretativa* de los juzgadores internos.[556]

En relación a la actividad legislativa, la Corte Permanente de Justicia Internacional, desde sus primeros fallos, señaló que es un principio evidente —*allant de soi*— que los Estados introduzcan en su derecho interno las modificaciones necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones internacionales asumidas. Por otro lado, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados dispone que los Estados partes no podrán invocar las disposiciones de su derecho interno.[557]

---

[554] Medellin Urquiaga, Ximena, *Principio pro persona*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal y otros, (serie Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos, num. 1), 2013, p. 28.
[555] Guastini, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, México, unam/Fontamara (serie Doctrina Jurídica Contemporánea, núm. 8), 2001, pp. 161 y 162.
[556] Bidart Campos, German, *La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional*, Buenos Aires, Ediar, 1987, p. 211.
[557] Castañeda, Mireya, *El principio pro persona experiencias y expectativas*, 2ª edición, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, p. 87.

No obstante, la obligación internacional no sólo corresponde al poder legislativo, sino al Estado en su conjunto.[558]

En México, la función jurisdiccional realiza su labor *interpretativa* conforme a sus respectivas competencias: 1) en la emisión de sus sentencias; 2) a través de los medios de control constitucional como son el juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad; y 3) particularmente con la emisión de tesis jurisprudenciales y jurisprudencia.[559]

Como ejemplo de lo señalado con anterioridad, tenemos los siguientes criterios en materia fiscal y administrativa, que señalan lo siguiente:

> **RECURSO DE REVOCACIÓN. SUPUESTO EN QUE PROCEDE SU ADMISIÓN Y RESOLUCIÓN AUN CUANDO SE HAGA VALER CONTRA UNA RESOLUCIÓN EMITIDA EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA.-** La fracción II, del artículo 124 del Código Federal Fiscal establece que el recurso de revocación es improcedente cuando se haga valer contra resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias. No obstante, cuando en la resolución recurrida en sede administrativa, emitida en cumplimiento a una sentencia definitiva dictada por este Tribunal, la autoridad fiscal en pretendido cumplimiento al artículo 23 de la Ley Federal de Derechos al Contribuyente, informa expresamente al particular que dicha resolución puede controvertirse a través del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, señalando además el medio por el que deberá presentarse y como consecuencia de ello, el contribuyente interpone recurso de revocación contra la citada resolución, lo procedente es que la autoridad admita y resuelva el recurso de revocación que le fue instado, aun cuando aparentemente se actualice el supuesto de improcedencia previsto en el referido artículo 124, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, puesto que la interposición del recurso obedeció precisamente a la indicación o sugerencia expresa, que formuló la autoridad fiscal en la citada resolución, por lo que en tal caso, no podría considerarse aplicable la fracción II del precepto citado, pues redundaría en perjuicio de la contribuyente actora, al impedírsele incongruentemente acceder eficazmente a las instancias con que fue informado, cuenta para controvertir el acto de autoridad; lo anterior, se deriva de la **interpretación conforme** al **principio pro persona** del artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, acorde a lo dispuesto por los artículos 14, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, respecto al cumplimiento de la obligación que establece a cargo de la autoridad fiscal, que exige que en el señalamiento en los actos o resoluciones que dicte, y su notificación, indique, con precisión y exactitud, el

[558] *Ibídem.* p. 103.
[559] Fix-Zamudio, Hector, *Protección jurídica de los derechos humanos*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 1991, p. 40.

recurso o medio de defensa procedente, dado que solo de esa forma, se respetarán los derechos a la defensa, a la seguridad jurídica y a la tutela jurisdiccional efectiva que se contemplan en los preceptos antes citados.[560]

(El énfasis en negritas es nuestro).

La tesis antes mencionada, resulta interesante pues vemos la interpretación conforme al principio pro persona en un conclicto normativo derivado de leyes federales tributarias, en este caso el CFF.

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO PRO PERSONA, RESPECTO AL ACREDITAMIENTO DE LA PERSONALIDAD CON BASE EN LA DOCUMENTACIÓN QUE TIENE LA AUTORIDAD EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DEL CONTRIBUYENTE.- Al reconocer expresamente la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, que la personalidad legal de los contribuyentes se deberá reconocer si se encuentra acreditada en otros expedientes a los cuales tenga acceso la autoridad, no obstante que el promovente en términos de los artículos 19 y 123 primer párrafo fracción I y penúltimo párrafo, del Código citado, no haya cumplido con el requerimiento efectuado para los efectos de acreditar su personalidad, con fundamento en la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código en mención y en estricto cumplimiento a los derechos fundamentales del mismo, establecidos en el artículo 38 fracción V, de Código Fiscal de la Federación, los artículos 1º, 16 y 17 Constitucional en relación con la fracción VI, del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la autoridad debe tener como excepción, el derecho de omitir exhibir los documentos para acreditar su personalidad, en virtud que esta ya se encontraba acreditada en diverso expediente administrativo tramitado ante la misma autoridad; sin que sea óbice lo anterior, la fundamentación efectuada por la autoridad para los efectos de tener por no interpuesto el recurso de revocación por incumplimiento al requerimiento de acreditamiento de la representación legal, en términos de los artículos 19 y 123 primer párrafo fracción I y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que con las facultades otorgadas en el segundo párrafo del artículo 1º y 133 constitucional, para los efectos de proteger los Derechos Fundamentales y Humanos de los justiciables, el caso debe resolverse, al amparo de lo establecido la fracción I del artículo 123 y el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la fracción VI, del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en virtud de ser los ordenamientos legales que más favorecen y llevan a la verdad para acreditar la representación legal de la demandante, de ahí la legal aplicación del Principio Pro Persona, establecido en el segundo párrafo del artículo 1º Constitucional, ya que al existir diferencias en la interpretación entre los referidos ordenamientos antes descritos, se debe aplicar la norma legal que representó mayor beneficio y protección para el actor.[561]

En esta tesis al igual que la anterior, vemos la interpretación y aplicación del principio propersona en un conclicto normativo derivado de leyes federales, en este caso el CFF.

[560] VIII-CASR-8ME-4, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 47. Octubre 2020. p. 861.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PUEDE EJERCERLO EN RELACIÓN CON LEYES Y REGLAMENTOS ASÍ COMO ACTOS ADMINISTRATIVOS, DECRETOS Y ACUERDOS DE CARÁCTER GENERAL.- Conforme al artículo 1o., segundo y tercer párrafos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, **favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia**; de tal forma que, todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley. Además, el artículo 133 constitucional dispone que, la Constitución, **las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella** y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión; **los jueces de cada Estado se arreglarán a** dicha Constitución, **leyes** y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados. Así, en acatamiento a dichas disposiciones constitucionales, **este Tribunal Federal se encuentra facultado para realizar el control de constitucionalidad y convencionalidad ex officio** en los casos que proceda o a petición de parte, en materia de derechos humanos, **ponderando las normas de derecho interno** y los instrumentos internacionales celebrados por el Estado mexicano en materia de derechos humanos, sobre alguna disposición en contrario, **abarcando todas las normas generales que les corresponda aplicar para resolver los asuntos de su competencia**; es decir, aquellas en que se funden los actos controvertidos ante dichos entes jurisdiccionales, bien se trate de disposiciones emitidas por el Congreso de la Unión, así como **disposiciones de carácter general emitidas por el Ejecutivo Federal** en el ejercicio de su facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I constitucional, incluso, las disposiciones administrativas de carácter general, emitidas por los organismos autónomos y dependencias integrantes de la Administración Pública Federal, dado que **el cumplimiento de los derechos humanos no encuentra límite, de tal forma que el control procede respecto de cualquier disposición que contravenga los derechos humanos** previstos en la Constitución o los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano.[562]

(El énfasis en negritas es nuestro).

En la tesis antes descrita, se hace énfasis a la interpretación de las normas que se debe hacer favoreciendo en todo momento a la persona, normas en las que no solo se refiere a las contenidas en la constitución y tratados internacionale, sino también en aquellas que son parte del derecho interno, como las leyes federales y los reglamentos de las mismas, punto por demás importante pues nos

[561] VII-CASR-CEI-13, R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 51. Octubre 2015. p. 297.
[562] VIII-P-2aS-682, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 49. Diciembre 2020. p. 443.

deja ver otra ventana de solución a la elusión fiscal derivada de conflictos normativos.

Conclusiones

Los términos defraudación fiscal, fraude tributario, o fraude fiscal, se emplean en los siguientes sentidos: El de infracción o ilícito fiscal en general; El técnico jurídico en que la defraudación fiscal es una de las modalidades de la infracción tributaria material, consistente en una infracción llevada a cabo por el contribuyente cualificada por una serie de circunstancias, que produce como resultado la sustracción total o parcial de la contribución debida con el consiguiente perjuicio para la hacienda publica.

En el abuso del derecho, existe un uso que *sobrepasa las facultades que una norma atribuye*, es decir, lo que empezó como empleo legitimo de facultades conferidas por la norma a un sujeto, degenera y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros; implica una forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: "Excesivo derecho, excesiva injusticia"

El fraude de ley suele presentarse como un supuesto de infracción indirecta de la ley. La estructura del fraude consistiría, asi, en una conducta que aparentemente es conforme a una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto. El fraude a la ley es frustrar sus propósitos, es violar o eludir el espíritu que la anima y llevar a un resultado contrario al deseado, con el pretexto de respetar su letra; en cuya situación se está finalmente en contra de la ley

Hay quienes niegan la existencia del fraude a la ley en el área fiscal, señalando al respecto: *“o se realiza el hecho imponible o lo que hay es una economía de opción a no ser que la operación sea simulada, o la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto sólo se puede*

hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el hecho tipificado como hecho imponible por la ley, de economía de opción; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación"

La ficción se caracteriza tanto por su objetivo, como por el medio a través del cual alcanza este objetivo. El objetivo es el conocimiento de la realidad; y el medio: una falsificación, una contradicción, un artificio, un rodeo y un punto de tránsito del pensamiento.

La función técnica de las ficciones jurídicas no es otra que aplicar conclusiones jurídicas a supuestos de hecho no contenidos en la norma y realmente en las premisas y supuestos de hecho. Asi por ejemplo, podríamos estar ante una ficción en los casos en los que el legislador utiliza las frases "se considera", "se reputa", "se entiende que", "se tiene", etc.

El objeto de la ficción del derecho es atribuir una consecuencia juridica a algo irreal; pero también, es importante señalar que el hecho de alterar la realidad para transmitir a lo irreal una consecuencia de derecho, ha logrado funcionar en los sistemas jurídicos. Asi pues, ejemplo de ello lo vemos en las figuras de la negativa ficta y confirmativa ficta, donde a un documento imaginario se le da un sentido y efectos jurídicos.

La palabra *simulación,* deriva del latín *simul* y *actio*, palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la autentica realidad de un acto.

La palabra simulación, desde la perspectiva juridica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "***engaño",*** que no necesariamente implica actuar en contra de la ley. La figura de la simulación se encuentra expresamente regulada en el CCF. Dicho señalamiento señala: "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“.

La simulación tributaria consta de dos etapas, la primear relativa a la producción del documento como primer acto de la representación engañosa y su utilización por los sujetos involucrados para fines de evasión fiscal; y la segunda, en la que la simulación se convierte en medio fraudulento para cada uno de los participantes, en tanto que es empleada para que una o ambas partes reproduzcan y multipliquen los efectos de lo simulado en su propia y particular esfera tributaria.

La palabra *antinomia* significa, con arreglo a su etimología griega, contradicción real o aparente entre dos leyes, o entre dos pasajes de una misma ley.

Necesariamente las antinomias representan un problema de coherencia del sistema jurídico, que lo hace en ocaciones poco funcional por su indebida sistematización y armonía. El sistema jurídico presenta una antinomia cada ves que en un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema.

Respecto a la forma de solucionar las antinomias, la doctrina señala algo que denomina “Reglas generalmente aceptadas para su solución”; estas reglas o criterios son tres: cronológico (la ley posterior prevalece sobre la anterior), jerárquico (la ley superior prevalece sobre la inferior) y de la especialidad (la ley especial prevalece sobre la general).

La palabra *interpretación,* deriva del latín *interpretatio, -ônis,* que significa acción y efecto de interpretar. Por su parte la palabra *interpretar,* deriva del latín *interpreäri,* que significa explicar o declarar el sentido de algo: traducir algo de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente; explicar acciones, dichos o

sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos; concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad; representar una obra teatral, cinematográfica; ejecutar una pieza musical mediante canto o instrumentos; Determinar el significado y alcance de las normas jurídicas.

La *interpretación juridica*, en el lenguaje coloquial la interpretación denota, entre otras cosas, explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad; en consecuencia, la interpretación no es privativa del derecho, ya que toda expresión que contenga un sentido puede ser interpretada y asi interpretar será desentrañar el intimo sentido de la determinada expresión.

Existen tres elementos que intervienen en toda interpretación como condición *sine qua non* para llevar a cabo dicha actividad interpretativa: *quien hace la interpretación, los métodos utilizados* y el *resultado obtenido.*

Para algunos autores, la interpretación de las normas jurídicas, se divide bajo tres criterios, que a su vez, se dividen como sigue: 1. Por los autores o el origen de esta: Autentica o legislativa, Judicial o jurisdiccional, Administrativa o ejecutiva y Doctrinal o privada; 2. Por los medios o métodos utilizados: Gramatical, Sistemático, Teleológico, Histórico, Evolutivo, Significación económica y Contrario sensu; 3. Por los resultados a los que se llega: Restrictiva, Declarativa o “estricta” y Extensiva.

Las normas tributarias operan las mismas normas de interpretación que para la ley en general. Incluso se admite la interpretación analógica para los casos no previstos pero conducentes a su espíritu; la interpretación restrictiva, en caso contrario del anterior, y la adecuadora para eliminar discrepancias entre disposiciones legales o para adaptarlas al caso típico en alguna parte no esencial.

Dentro del orden jurídico, se dice que hay colisión de derechos cuando de aquello que prescriben de normas de igual categoría, surge una contradicción lógica.

En el caso de que en un sistema jerarquizado se produjera un conflicto entre un principio constitucional y una regla prevista en la ley, la intervención del legislador en los derechos fundamentales debe ser comprobada conforme al principio de proporcionalidad para determinar la forma en que la regla debe ser limitada. Como Alexy señala, la ponderación forma parte de un principio mas amplio que es el de proporcionalidad, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

El juicio de ponderación, es una acción de consideración imparcial y proporcional entre aspectos contrapuestos con la finalidad de resolver un conflicto de principios (derechos, bienes jurídicos, intereses, etc.) que suministran justificaciones diferentes y oponibles al momento de adoptar una decisión en un caso concreto, de la que necesariamente habrá de prevalecer uno sobre otro dependiendo de circunstancias específicas.

La ponderación implica una forma de razonamiento cuya validez no puede ser comprobada, sino que debe ser justificada con argumentos solidos y convincentes que tomen en consideración no solamente los principios en colisión, sino su función en el sistema jurídico y la operatividad de éste.

Entre otros principios de interpretación de los derechos humanos, surgió el principio pro persona. Este principio fue conceptualizado por el juez Rodolfo E. Piza Escalante en uno de sus votos adjuntos en la determinación oc-5/85 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la que sostuvo que es un “criterio fundamental […] de los derechos humanos, que obliga a interpretar extensivamente las normas que los consagran o amplían y restrictivamente las que los limitan o restringen […].

En virtud de lo anterior, podemos decir que el principio pro persona implica que es el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma juridica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

El principio de interpretación pro homine o pro personae, que se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, es un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual debe acudirse a la norma mas amplia o a la interpretación mas extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación mas restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o de su suspensión extraordinaria, es decir, dicho principio permite, por una lado, definir la plataforma de interpretación de los derechos humanos y, por otro, otorga un sentido protector a favor de la persona humana, pues ante la existencia de varias posibilidades de solución a un mismo problema, obliga a optar por la que protege en términos mas amplios.

CAPITULO CUARTO

OTRA MIRADA DE ANALISIS DE CONFLICTOS NORMATIVOS FISCALES, DESDE LA PERSPECTIVA DE FORMAS JURÍDICAS QUE POSIBILITAN LA ELUSION O SU SOLUCIÓN

"La virtud de la ley es ordenar, prohibir, permitir y castigar"

Modestino[563].

En el presente capitulo, tomando en consideración lo planteado en los capítulos anteriores de la presente investigación, se realizan alguna reflexiones interesantes respecto a los conflictos normativos en materia fiscal, tomando como referencia algunos casos significativos de legalidad y de constitucionalidad, analizando como se presenta la elusión y sugiriendo soluciones para ello, apoyándonos en la doctrina, la ley y la jurisprudencia; asi mismo, se hacen reflexiones de como se proyecta la problemática en temas como la omisión legislativa y la objeción de conciencia en materia fiscal, finalizando el presente capitulo con algunas consideraciones desde la perspectiva de la critica del derecho.

I. Algunos conflictos normativos fiscales, analisis y posible solución

Las soluciones que en este apartado se plantean, son tanto desde desde la perspectiva doctrinaria, como en lo establecido en la ley, en algunos casos solo en base al último elemento mencionado.

En la evaluación del conflicto además debe considerarse si éste puede ser evitado mediante interpretación.[564]

[563] Halperin, Gregorio, *op. cit.*, p. 140.
[564] *Ibídem.*, p. 166.

Para Zagrebelsky,[565] los jueces son los garantes de la complejidad estructural del derecho en el Estado constitucional o, en otras palabras, los garantes de la "necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derechos y justicia".

Efectivamente, ante tales circunstancias, es hasta una instancia jurisdiccional que se resuelven estos asuntos, donde el juez decide conforme a su sentido común y no conforme a la ley, pues no existe norma aplicable y contundente que lo resuelva, principalmente en los casos de legalidad. Por ello, si bien derivado de un juicio llegaremos a una solución, esta ultima hasta que punto seria justa, pues no existen normas jurídicas aplicables de manera contundente que resuelvan este tipo de controversias, pues las pocas que existen, son cuestionables al no velar por los intereses del fisco, como ha quedado señalado en la presente investigación.

Concebir a la Constitución como la norma suprema del sistema jurídico no solamente determina su posición en el sistema jurídico, sino que prefigura la eficacia y fuerza derogatoria de sus normas, consideración relevante para la solución de conflictos normativos, sobre todo porque la validez de todas las normas del sistema jurídico depende de ella.[566]

Si bien, la jerarquía de las normas jurídicas son un camino para lo solución de los conflictos normativos, no todos ellos revisten las mismas características, pues en la presente investigación también se establecen casos donde el conflicto es también, entre normas constitucionales.

Kelsen señala que mediante el control de la constitucionalidad se pretende proteger los derechos y prerrogativas que la Constitución otorga, y que la

[565] Zagrebelesky, Gustavo, *op. cit.,* p. 153.
[566] *Ibídem.,* p. 213.

constitucionalidad de una norma depende de que no se demuestre que es contraria a la norma suprema.[567]

El control de la constitucionalidad, independientemente de su tipo y efectos, es el medio idóneo para resolver de manera definitiva[44] los conflictos normativos que en un sistema jurídico se producen, y que atentan contra la norma suprema.[568]

Desde el punto de vista jurídico-positivo, no hay ningún criterio sobre cuya base pudiera preferirse una u otra de las diversas posibilidades existentes en el marco de la norma aplicada. No hay ningún método jurídico-positivo según el cual solo una de las distintas significaciones gramaticales de la norma pudiera ser considerada como justa o recta; supuesto, naturalmente, que se trata de varias posibles interpretaciones del sentido de todas las normas de la ley o del orden jurídico. A pesar de todos los esfuerzos de la jurisprudencia tradicional, no se ha llegado hasta ahora a resolver de modo satisfactorio, objetivamente valido, el conflicto entre la voluntad y su expresión (del legislador), a favor de una u otra. Todos los métodos de interpretación desenvueltos hasta ahora, no han llevado sino a una solución posible, nunca al único resultado justo.[569]

Los conflictos normativos que suceden en materia fiscal, no son solamente por contradicción de normas, sino también por lagunas de la misma y a final de cuentas, por falta de armonía y sistematización de las normas que intervienen en muchos de los actos en materia fiscal, como ha quedado de manifiesto en el capitulo primero de la presente investigación.

1. Algunos casos de legalidad

El tema que nos ocupa, trata de algunos casos donde el CFF que señala

[567] Kelsen, Hans, *op. cit.*, pp. 277-282.
[568] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.*, p. 248.
[569] Kelsen, Hans, *La teoría pura del derecho,* 2ª edición, México, Gernika, 2000, p. 68.

como normas supletorias a las leyes federales, se contrapone con estas últimas, pues dicho CFF no regula de manera completa todas las instituciones jurídicas que menciona, en la mayoría de los casos, como lo veremos, o no las regula, esto es solo hace una breve mención de las mismas, o las regula de manera incompleta y deficiente por incongruente, generándose situaciones que para los contribuyentes y para la autoridad fiscal, implican tanto beneficios como perjuicios jurídicos y económicos.

Además de exponer los problemas, se señalará de cada uno de ellos, como se manifiestan situaciones atípicas, además de sus posibles soluciones derivadas de principios, instituciones jurídicas aplicables y doctrina.

A. En la empresa. Las sociedades de solidaridad social.

Las sociedades de solidaridad social, conocida por sus siglas como SSS, en la actualidad representa uno de los instrumentos jurídicos mas utilizados para eludir el pago del ISR, erosionando la base para su calculo, apoyándose en su ley especial, que es una ley federal denominada LSSS, la cual, permite a este tipo de sociedades que de manera "discrecional" los socios envíen las "utilidades" a un "fondo de solidaridad social"[570] que se utiliza para elevar el nivel de vida de dichos socios principalmente[571], y asi pagar menos ISR.

En el presente caso, indudablemente existe un conflicto normativo, pues dos leyes que tienen la misma jerarquía y ámbito de aplicación (LSSS y LISR) se

[570] Artículo 31.- El fondo de solidaridad social se integra con la parte proporcional de las utilidades obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo, así como con los donativos que para dicho fin se reciban de las Instituciones Oficiales y de personas físicas o morales.

[571] Artículo 32.- El fondo de solidaridad social sólo podrá aplicarse a:
I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes;
II.- La capacitación para el trabajo;
III.- La construcción de habitaciones para los socios;
IV.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad; y,

contraponen, pues mientras una permite disminuir de manera discrecional las utilidades y asi pagar menos ISR, la otra no da esa posibilidad; de allí, que el cumplimiento de una ley (LSSS) produce necesariamente la desobediencia de la otra (LISR).

En atención a los principios establecidos en la CPEUM que primeramente se deben observar, tenemos que el artículo 31, fracción IV, establece el principio de contribuir al gasto publico, el principio de proporcionalidad y el principio de equidad, mismos que en este caso no se alteran, pues dichos principios se desarrollan o materializan conforme lo establecen las leyes aplicables, esto es las leyes federales.

Si bien el artículo 5-A del CFF señala que no se considerara que existe razón de negocio cuando el beneficio fiscal sea mayor que el beneficio económico, ello no resulta un impedimento en el presente caso, pues con cuidar los limites haciendo los cálculos respectivos de donde se concluya que por un centavo el beneficio fiscal no fue mayor que el beneficio económico, resulta suficiente para superar el impedimento.

Por otro lado, si nos apegamos a la ley que regula a las sociedades de solidaridad social, específicamente a su artículo 31, podemos afirmar que estamos ante una forma de elusión fiscal, pues derivado del principio de la autonomía de la voluntad, el contribuyente ordena su negocio de manera tal para pagar menos impuestos, eligiendo la figura jurídica mas favorable fiscalmente apegada a la ley.

Asi mismo, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación tributaria que de lugar a una infracción o a un delito.

V.- Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior.

Respecto al abuso de derecho, se considera que tampoco se da en el presente caso, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, en este caso el fisco, no existe la “intención” por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo que establece el artículo 1912 del CCF; en todo caso, la intención es la de pagar menos impuestos de una manera apegada a derecho y ello no causa un daño objetivo al fisco.

Esto resulta asi, pues la utilización del artículo 31 de la LSSS, por parte de las sociedades de solidaridad para disminuir las utilidades y asi pagar menos ISR, no es contraria al objeto, espíritu y finalidad de la institución (SSS).

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; estos es, desde la óptica de la LSSS no se defrauda la norma, pero desde la perspectiva de la LISR se defrauda a la norma que obliga al pago del impuesto sin alterar las utilidades; asi mismo, es importante no perder de vista que para que exista fraude a la ley, una condición es que no se realice el hecho imponible y se substituye con otro, supuesto que no se surte en la especie.

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma.

Tampoco existe simulación, pues ninguna de las partes, en esta caso el contribuyente (SSS) declara o confiesa falsamente lo que en realidad no ha pasado, no oculta o disfraza su verdadera intensión.

En cambio, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre dos leyes (LSSS y LISR) que necesariamente representa

un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que permite erosionar la base para el pago de ISR enviado las utilidades de manera discrecional al fondo de solidaridad social, y la norma que no contempla esa posibilidad (LISR); ambas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa, gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

En relación a lo anterior, si tomamos en cuenta lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar uno de ellos del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico de manera proporcional y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, proyectado el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[572] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para

[572] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.

la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[573] agregando las siguientes reglas: *"criterio de competencia", "criterio de prevalencia", "criterio de procedimiento", "inclinarse por la norma mas favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto", "decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer", y "criterio basado en la distinción entre principios y reglas"*.

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas en cuenta para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad jurídica a las partes para la solución del conflicto normativo planteado.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **"Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados."

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon a las sociedades de solidaridad social y no al fisco que en este caso es quien pretende obtener un lucro.

---

[573] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos y niveles, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos el artículo 31 de la LSSS que permite erosionar la base para el calculo del ISR al disminuir discrecionalmente las utilidades y por otro lado tenemos a la LISR que no da esa posibilidad, conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, es el artículo 31 de la LSSS, pues le otorga a dicho contribuyente el beneficio de pagar menos ISR, y por lo tanto, mayor protección en su esfera jurídica y económica.

B. En las entidades financieras. El arrendamiento financiero

El arrendamiento financiero, se considera en el CFF como “enajenación”[574], cuando su ley especial no lo considera como tal, esto es, la LGTOC[575] tratándose

[574] Artículo 14, fracción IV, del CFF.

[575] Artículo 408.- Por virtud del contrato de arrendamiento financiero, el arrendador se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, al arrendatario, quien podrá ser persona física o moral, obligándose este último a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad en dinero determinada o determinable, que cubra el valor de

de arrendamiento financiero entre particulares, y la LGOAAC[576], asi como la LIC[577], cuando interviene alguna entidad del sistema financiero mexicano.

Lo anterior implica que, si una autoridad fiscal quiere cobrar impuestos por enajenación en el arrendamiento financiero, el contribuyente puede negarse, alegando válidamente que las leyes especiales (LGTOC y/o LGOAAC y/o LIC) no lo consideran enajenación, pues la naturaleza jurídica del arrendamiento financiero, regulada en sus leyes propias, si bien establecen como una opción terminal del contrato la compra del bien arrendado, en todo caso se podría considerar enajenación si se establece como opción terminal al inicio del contrato la compra del bien por parte del arrendatario o la venta a un tercero, pero solo en esas circunstancias, misma que no distingue el CFF.

Asi las cosas, ¿Quién tiene la razón? Al parecer, ambas partes (autoridad fiscal y contribuyente), pues les asisten leyes federales, situación que genera un conflicto normativo, en el que ganara el que tenga mejor pericia jurídico-fiscal y en su caso procesal, y si el vencedor es el contribuyente, será una elusión, y si el ganador fuera la autoridad fiscal, ¿Qué seria? ¿Arbitrariedad?[578], creo que no, pues existe ley que la ampara el actuar de la autoridad fiscal a su favor.

Por otro lado, si nos apegamos a lo establecido en la LGTOC respecto al arrendamiento, optando como opción terminal del contrato la prorroga, al no ser una enajenación podemos afirmar que estamos ante una forma de elusión fiscal, pues derivado del principio de la autonomía de la voluntad, el contribuyente

---

adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios que se estipulen, y adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales a que se refiere el artículo 410 de esta Ley.

[576] La LGOAAC, no lo define; sin embargo, señala que es una actividad auxiliar del crédito (Artículo 4º, fracción II), además de mencionar que es un servicio que prestan las Sociedades Financieras de Objeto Múltiple (CAPITULO II), conocidas por sus siglas como SOFOM.

[577] La LIC, no lo define; sin embargo, señala: "Artículo 46. Las instituciones de crédito solo podrán realizar las operaciones siguientes: […] XXIV. Celebrar contratos de arrendamiento financiero y adquirir los bienes que sean objeto de tales contratos. […]".

[578] Este principio se extiende a cuestionar casos en que la autoridad no guarda sujeción a la ley o a la prueba, o razona falsamente, con lo cual el acto se funda en su sola voluntad, en su capricho personal, aparece la arbitrariedad como vicio de la voluntad. Tron Petit, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos,* México, Porrúa, 2003, p. 309.

ordena su negocio de manera tal para pagar menos impuestos, eligiendo la legislación federal mas favorable fiscalmente apegada a la ley.

Asi mismo, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación que de lugar a una infracción o a un delito.

En el presente caso existe la un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, sobre el arrendamiento financiero vemos la incompatibilidad de lo que al respecto señala el CFF y por otro lado la LGTOC y la LIC como ha quedado apuntado con anterioridad, ya que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[579]

Es evidente que solamente una puede ser cumplida y que por lo tanto, del incumplimiento de la otra podría derivar una sanción coactiva. Esta situación se convierte en un dilema para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.[580]

Respecto al abuso de derecho, se considera que tampoco se da en el presente caso, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, en este caso el fisco, no existe la "intención" por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo que establece el artículo 1912 del CCF; en todo caso, la intención es la de pagar menos impuestos de una manera apegada a derecho (no pagar el impuesto por enarenación de bienes) y ello no causa un daño objetivo al fisco.

[579] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[580] *Ibídem*, p. 53.

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; estos es desde la óptica de la LGTOC, la LIC y la LGOAAC no se defrauda la norma, pero desde la perspectiva del CFF se defrauda a la norma que establece al arrendamiento financiero como una enajenación con independencia de la opción terminal que se elija; asi mismo, es importante no perder de vista que para que exista fraude a la ley, una condición es que no se realice el hecho imponible y se substituye con otro, supuesto que no se surte en la especie.

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma. En todo caso, existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose del arrendamiento financiero, cuando no se establece como opción terminal la compra venta del bien arrendado, para efectos fiscales se tiene que tomar “como si” se fuera a llevar a cabo el cambio de dueño del bien desde el inicio del contrato (compra venta), esto es, la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

Si existe simulación para efectos fiscales, pues el CFF al señalar que el arrendamiento financiero es una enajenación con independencia de la opción terminal del contrato, declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, oculta o disfraza su verdadera intensión.

En el presente caso, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre leyes, por una parte la LGTOC, la LIC y la LGOAAC y por otra parte el CFF, que necesariamente representa un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que establece al arrendamiento como una enajenación y las que señalan que solo se considera enajenación si se opta como opción terminal del contrato la compra venta del bien y solo hasta ese momento; dichas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa, gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

En relación a lo anterior, si tomamos en cuenta lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar una de ellas del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[581] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[582]

[581] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.

[582] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

agregando las siguientes reglas: *“criterio de competencia”, “criterio de prevalencia”, “criterio de procedimiento”, “inclinarse por la norma mas favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto”, “decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer”, y “criterio basado en la distinción entre principios y reglas”*.

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad para la solución del conflicto normativo planteado.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **”Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados.”

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon al contribuyente en el sentido de no considerar al arrendamiento financiero como una enajenación.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al artículo 14, fracción IV, del CFF, que considera al arrendamiento financiero como una "enajenación" sin importar la opción terminal del contrato y como consecuencia de ello el contribuyente tiene una mayor carga tributaria; y por otro lado tenemos a los artículos 408 y 410 de la LGTOC que establecen tácitamente que en el arrendamiento financiero solo se podrá dar la enajenación siempre y cuando se establezca en el contrato como opción terminal y solo hasta ese momento; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, son los artículos mencionado de la LGTOC, pues de esta manera la carga contributiva es menor, y por lo tanto, obtiene una mayor protección en su esfera jurídica y económica.

C. En la personalidad jurídica. La persona física como "empresa"

Podemos comenzar señalando que es cuestionable, que el CFF[583] considere a una persona fisica, como "empresa", con todas las implicaciones que conlleva; lo anterior es asi, por diversas razones que a continuación explicamos.

La empresa como concepto, según el Diccionario de la lengua Española, entre una de sus acepciones tiene la siguiente: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines

[583] Artículo 16, ultimo párrafo, del CFF.

lucrativos”[584], definición que encuadra en el concepto de “persona moral” a que hace referencia el CCF,[585] morales que obran y se obligan por medio de los órganos que las representan[586] y que se rigen por las leyes correspondientes y por su escritura constitutiva.[587]

Otras definiciones de empresa señalan lo siguiente: “… es el agente y lugar típico de la producción, …”[588]; “organización permanente, donde el empresario administra el capital y el trabajo para un fin determinado, …”[589]; de los anteriores conceptos, se desprende con meridiana claridad que el concepto de “empresa”, es jurídica y conceptualmente algo diferente a una persona física; por lo cual, aun y cuando una persona este realizando actividades que, para el CFF se consideren empresariales, asignarle el concepto de “empresa” a una persona física que es un individuo solo por que el CFF asi lo señala, es totalmente cuestionable.

Y en esa discusión jurídico-conceptual, que se puede dar en diferentes escenarios (ante el fisco, en tribunales, etc.), se dan las condiciones necesarias para eludir una responsabilidad fiscal que corresponde a una persona física, cuando se le trate como persona moral, y así evitar el pago del tributo, pagar menos o retardarlo, derivado del conflicto normativo mencionado.

A mayor abundamiento y como ejemplo, tenemos que si una persona física o individuo realiza actividades que según el CFF lo recaracterizan como empresa y como consecuencia de ello tendrá que pagar contribuciones como persona moral (aunque no lo sea) y no como persona física, ¿Quién es este caso, sujeto de derechos y obligaciones? ¿La persona física como persona moral cuando no es persona moral? o la persona física como persona física? Aquí se dan las

[584] Diccionario de la lengua española, *op. cit.*, p. 890.
[585] Artículo 25. Son personas morales: “[…] III. Las sociedades Civiles y mercantiles.”
[586] Artículo 27. Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.
[587] Artículo 28. Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.
[588] Ricossa, Sergio, *Diccionario de economía”,* México, Siglo XXI editores, 2009, p. 228.
[589] Ibarra Hernández, Armando, *Diccionario bancario y bursátil,* México, Porrúa, 1998, p. 70.

condiciones para que exista el problema de elusión fiscal por conflictos normativos.

Si bien en este tema, el punto central no es quien paga menos contribuciones (una persona física o una persona moral), pues ello depende de la casuística, el punto es que la ineficiente técnica legislativa con la que se encuentra elaborado el CFF en esta cuestión, trae como consecuencia un conflicto normativo que da lugar a retardar le determinación o pago de las contribuciones a cargo del contribuyente.

Por otro lado, si nos apegamos a lo establecido en el CCF, respecto a lo que se entiende por persona física y persona moral, para efectos fiscales, podemos afirmar que estamos ante una forma de elusión fiscal, pues derivado del principio de la autonomía de la voluntad, el contribuyente ordena su negocio de manera tal para retardar el pago de contribuciones, eligiendo ser persona física o moral, según le mas favorable fiscalmente.

Asi mismo, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación que de lugar a una infracción o a un delito.

En el presente caso existe la un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus “contenidos normativos” son incompatibles;[590] es decir, sobre lo que es persona física y moral vemos la incompatibilidad de lo que al respecto señala el CFF y por otro lado el CCF como ha quedado apuntado con anterioridad, ya que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.

[590] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.*, p. 52.

Es evidente que solamente una norma legal de las apuntadas con anterioridad puede ser cumplida, la que mas le convenga al contribuyente según sea el caso en específico, y que por lo tanto, del incumplimiento de la otra podría derivar una sanción coactiva.[591] Esta situación se convierte en un dilema para la autoridad fiscal y para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.

Respecto al abuso de derecho, se considera que tampoco se da en el presente caso, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, en este caso el fisco, no existe la "intención" por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo que establece el artículo 1912 del CCF[592]; en todo caso, la intención es la de pagar menos impuestos de una manera apegada a derecho o retardar el pago y ello no causa un daño objetivo al fisco.

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; estos es, desde la óptica del CCF no se defrauda la norma, pero desde la perspectiva del CFF se defrauda a la norma que establece a la persona física como moral dependiendo las actividades que realice, deformando el concepto jurídico de persona física.

Existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose de la persona física, será persona moral dependiendo las actividades que realice, para efectos fiscales se tiene que tomar el "como si" la persona física fuera moral, esto es, la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

Si existe simulación para efectos fiscales por parte de la autoridad fiscal,

[591] *Ibídem*, p. 53.
[592] Artículo 1912. Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho.

pues el CFF al señalar que la persona física se convierte en persona moral, declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, oculta o disfraza su verdadera intensión.

En el presente caso, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre leyes, por una parte el CCF y por otra parte el CFF, que necesariamente representa un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que establece a la persona física como una moral dependiendo las actividades que realice y la que señala que las personas morales obedecen a una escritura, sus estatutos y sus representantes solamente; dichas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa, gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

El artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su

ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar una de ellas del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[593] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia

[593] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.

obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[594] agregando las siguientes reglas: *"criterio de competencia", "criterio de prevalencia", "criterio de procedimiento", "inclinarse por la norma mas favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto", "decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer", y "criterio basado en la distinción entre principios y reglas"*.

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad para la solución del conflicto normativo planteado.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **"Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados."

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la

[594] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon al contribuyente en el sentido de no considerar a la persona fisica como moral según las actividades que realice.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al artículo 16, ultimo párrafo, del CFF, que considera a la persona física como empresa si realiza las actividades que señala dicho precepto legal; y por otro lado tenemos al artículo 22 del CCF que considera a la persona física como individuo, y el artículo 28 de dicho cuerpo normativo que establece que la persona moral se regirá por su escritura y por sus estatutos (algo completamente diferente a lo que es persona física); conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en la casuística seria adoptar la postura que lleve al contribuyente a adoptar la figura jurídica (persona física o moral) que implique una carga contributiva menor y administrativamente mas sencilla, y por lo tanto, obtener una mayor protección a su esfera jurídica y

económica.

D. En los contratos. La asociación en participación

Es un "contrato"[595] por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una o varias operaciones, contrato en el que participan un asociante y un asociado según su ley especial, esto es la LGSM.

Para efectos fiscales se "debe" considerar una "persona moral", misma que debe de contar con una denominación, según lo establece el CFF[596]. Ante tales circunstancias, ¿Cómo tributar y por qué? ¿Cómo personas físicas que celebran un contrato o como persona moral? ¿Dónde queda la naturaleza jurídica de la asociación en participación que señala que se trata de un contrato? ¿En la LGSM o en el CFF? ¿Qué ley debe aplicarse primero y por qué? interrogantes cuyas respuestas entran en conflicto según los intereses de los participantes ante una situación fiscal, aquí también, se hace presente la elusión por conflictos normativos.

Por otro lado, si nos apegamos a lo establecido en la LGSM, en el sentido de que la asociación en participación es un contrato y no una persona moral, podemos afirmar que estamos ante una forma de elusión fiscal, pues derivado del principio de la autonomía de la voluntad, el contribuyente ordena su negocio de manera tal para retardar el pago de contribuciones, eligiendo realizar un negocio a través de un contrato, sin que por ello se le tenga por constituida una persona moral, según le sea mas favorable fiscalmente.

Si bien en este tema, el punto central no es quien paga menos contribuciones (unas personas que a través de un contrato deciden realizar un

[595] Artículo 252, de la LGSM.
[596] Artículo 17-B del CFF.

negocio o una persona moral), pues ello depende de la casuística, el punto es que la ineficiente técnica legislativa con la que se encuentra elaborado el CFF en este tema, deriva de un conflicto normativo que da lugar a retardar la determinación o pago de las contribuciones por parte del contribuyente, valiéndose de ello.

Asi mismo, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación que de lugar a una infracción o a un delito.

En el presente caso existe un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles;[597] es decir, sobre la asociación en participación vemos la incompatibilidad de lo que al respecto señala el CFF y por otro lado la LGSM como ha quedado apuntado con anterioridad, ya que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.

Es evidente que solamente una puede ser cumplida, la que mas le convenga al contribuyente según sea el caso en específico, y que por lo tanto, del incumplimiento de la otra podría derivar una sanción coactiva.[598] Esta situación se convierte en un dilema para la autoridad fiscal y para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.

Respecto al abuso de derecho, se considera que no se surte en la especie, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, en este caso el fisco, no existe la "intención" por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo

[597] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[598] *Ibídem*, p. 53.

que establece el artículo 1912 del CCF; en todo caso, la intención es la de pagar menos impuestos de una manera apegada a derecho o retardar la determinación o pago y con ello no causa un daño objetivo al fisco.

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; esto es desde la óptica del CFF no se defrauda la norma pero si la figura jurídica en cuanto a su naturaleza jurídica, pero desde la perspectiva de la LGSM no se defrauda a la norma que establece a la asociación en participación como un contrato.

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma. En todo caso, existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose de la asociación en participación que siendo un contrato cuya naturaleza jurídica esta en la LGSM, para efectos fiscales se tiene que tomar el “como si” fuera persona moral, esto es, la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

Si existe simulación para efectos fiscales por parte de la autoridad fiscal, pues el CFF al señalar que la asociación en participación es una persona moral, cuando no cumple con los requisitos legales para que sea asi, esto es, la norma declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, esto es, no se ha constituido una persona moral, se insiste, solo ha se celebrado un contrato para un fin determinado.

En el presente caso, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre leyes, por una parte el CFF y por otra parte la LGSM, que necesariamente representa un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base

en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que establece a la asociación en participación como un contrato y la otra que señala que es una persona moral; dichas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa, gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

En relación a lo anterior, si tomamos en cuenta lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del Código Civil Federal (CCF), establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar una de ellas del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[599] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[600]

[599] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.

[600] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

agregando las siguientes reglas: *“criterio de competencia”, “criterio de prevalencia”, “criterio de procedimiento”, “inclinarse por la norma mas favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto”, “decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer”, y “criterio basado en la distinción entre principios y reglas”*.

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad para la solución del conflicto normativo planteado.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **”Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados.”

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon al contribuyente en el sentido de no considerar a la asociacion en participacion como una persona moral.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al artículo 17-B, segundo párrafo, del CFF, que considera a la asociación en participación como una persona moral; y por otro lado tenemos al artículo 252 de la LGSM que la considera un contrato; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en la casuística seria adoptar la postura que lleve al contribuyente a una carga contributiva menor, y por lo tanto, obtener una mayor protección a su esfera jurídica y económica.

E. En las actuaciones o trámites. Las copias simples

Pareciera un tema de poca importancia, pero no es asi; según lo establecido en el CFF[601], respecto a las "copias simples", basta que tengan sello y firma de la autoridad fiscal, para que tengan el mismo valor que un original, sin necesidad de "cotejo con el original"; situación contraria a lo que señala (en este caso) la LNEP[602] y sus análogos de otros estados de la republica, y LFCP[603]; en estas circunstancias, resultan "objetables" las certificaciones que realicen las autoridades fiscales, pues las facultades que tienen para certificar, no son acordes

[601] Artículo 63, antepenúltimo párrafo.
[602] Artículo 96.- Expedición de copias certificadas.- El Notario podrá expedir copias certificadas de las escrituras o actas, a solicitud de las autoridades competentes o a petición de los otorgantes.
Artículo 97.- Certificación notarial.- Es la razón en la que el Notario hace constar un acto o hecho que obra en su Protocolo, en un documento que él mismo expide o en un documento preexistente, también lo será la afirmación de que una transcripción o reproducción coincide fielmente con su original.

con las leyes que regulan la figura jurídica de la “certificación”, y en esa objeción, bien planteada y mal defendida o al revés, en determinados casos, se puede eludir o retardar el pago de contribuciones por estar sustentadas en procedimientos en donde la autoridad fiscal apoye su actuar en certificaciones que la misma autoridad realice sin contar con el documento original, pues dicha certificación se pone en duda por el conflicto normativo descrito.

Si bien en este tema, el punto central no implica pagar menos contribuciones, sino mas bien, retardar su determinación y cobro, el punto es que la ineficiente técnica legislativa con la que se encuentra elaborado el CFF en esta cuestión, no esta en armonía con las leyes que intervienen en este caso, al deformar la figura de la certificación, cuando no existe aparente necesidad de ello.

Por otro lado, si nos apegamos a la doctrina y a la ley notarial del Estado de la republica que se prefiera o la la LFCP, veremos normado que necesariamente para certificar un documento “se debe tener a la vista su original”, pues a través de la certificación se da cuenta de la existencia de dicho original, situación que además de ser lógica, se encuentra normado que asi sea; pues en caso contrario, al ser objetadas certificaciones de la autoridad que no derivan de la existencia de un documento original, al contribuyente le asistiría la razón para desestimar dichas documentales y caer en una forma de elusión fiscal, pues derivado del principio constitucional de certeza jurídica, al particular le asiste la razón.

En este caso, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación que de lugar a una infracción o a un delito.

---

[603] Artículo 15.- Son obligaciones del corredor público: “[…] VI. Expedir las copias certificadas de las actas y pólizas que le soliciten los interesados, así como de los documentos originales que haya tenido a la vista; […]”.

Es claro que existe la un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles;[604] es decir, las que sostienen que para que un documento sea certificado se debe tener a la vista su original y lo que al respecto señala el CFF como ha quedado apuntado con anterioridad, ya que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.

Es evidente que solamente una debe ser cumplida, la que mas le convenga al contribuyente según sea el caso en específico, y ante esta situación se convierte en un dilema para la autoridad fiscal y para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.[605]

Respecto al abuso de derecho, se considera que tampoco se da en el presente caso, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, ya sea el fisco o el contribuyente, no existe la "intención" por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo que establece el artículo 1912 del CCF; en todo caso, la intención es retardar el pago de una contribución si deriva de un procedimiento apoyado en documentos que fueron certificados conforme a lo establecido en el CFF, y ello no causa un daño objetivo al fisco.

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; estos es desde la óptica del CFF no se defrauda la norma, pero desde la perspectiva de las leyes del notariado del país o de la LFCP se defrauda a la norma que establece que para la certificación de un documento debe existir el cotejo con el original del mismo.

[604] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[605] *Ibídem*, p. 53.

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma. En todo caso, existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose de la certificación de documentos para efectos fiscales se tiene que tomar el “como si” se tuviera a la vista el original del documento a certificar, esto es, la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

Si existe simulación para efectos fiscales por parte de la autoridad fiscal, pues el CFF da la posibilidad a la autoridad fiscal de que simule que existe un documento original, del cual certifica una copia “simulando su cojeto o tenerlo a la vista”, esto es, la norma declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, oculta o disfraza su verdadera intensión.

En el presente caso, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre leyes, por una parte las leyes del notariado del país y la LFCP y por otra parte el CFF, que necesariamente representa un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que establece que para certificar un documento se debe tener el original a la vista y la otra norma que no lo exige; dichas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa,

gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

En relación a lo anterior, si tomamos en cuenta lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar una de ellas del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la

limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[606] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[607] agregando las siguientes reglas: *"criterio de competencia", "criterio de prevalencia", "criterio de procedimiento", "inclinarse por la norma mas favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto", "decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer", y "criterio basado en la distinción entre principios y reglas"*.

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad para la solución del conflicto normativo planteado.

---

[606] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.

[607] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **”Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados.”

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon al contribuyente en el sentido de que la certificacion de documentos que realice la autoridad fiscal solo podra hacerla teniendo el original a la vista y dejando constancia de ello.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al artículo 63, cuarto párrafo, del CFF, que los documentos que tengan en su poder las autoridades fiscales, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, sin necesidad de

cotejo con estos ultimos; y por otro lado tenemos las leyes notariales de los Estados y para ser mas ejemplificativo, LNEP[608] y la LFCP[609], que en los artículos correlativos señalan que para que se puede certificar una copia se debe tener el original a la vista; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en la casuística seria adoptar la postura que lleve al contribuyente a tener una mayor protección jurídica, que es la o las normas que le den mayor certeza jurídica al particular.

F. En el aseguramiento del pago. Las garantías del interés fiscal

El presente tema, también es especial pues la elusión fiscal derivada de conflictos normativos, se manifiesta en muchos momentos y formas que podría ser materia de una tesis completa; por lo cual, solo señalaremos algunos rasgos representativos sobre el particular.

Nos referimos a las "garantías del interés fiscal", que tienen su génesis en lo siguiente: las autoridades fiscales para asegurar el pago de los créditos a su cargo, el CFF establece diversas formas de garantía contempladas en dicho cuerpo normativo, en el artículo 141 (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, títulos valor o cartera de créditos); también y para los mismos efectos el artículo 143 del CFF establece como forma de garantía el deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo.

[608] Artículo 96.- Expedición de copias certificadas.- El Notario podrá expedir copias certificadas de las escrituras o actas, a solicitud de las autoridades competentes o a petición de los otorgantes.
Artículo 97.- Certificación notarial.- Es la razón en la que el Notario hace constar un acto o hecho que obra en su Protocolo, en un documento que él mismo expide o en un documento preexistente, también lo será la afirmación de que una transcripción o reproducción coincide fielmente con su original.

[609] Artículo 15.- Son obligaciones del corredor público: "[…] VI. Expedir las copias certificadas de las actas y pólizas que le soliciten los interesados, así como de los documentos originales que haya tenido a la vista; […]".

También tenemos que el RCFF establece como forma de garantía la prenda bursátil[610], y saldos a favor.[611]

Ahora bien, para la constitución de las garantías mencionadas, tanto el CFF como su Reglamento poco señalan, tema en el cual no ahondaremos. Sin embargo y suponiendo sin conceder que aun con la deficiente regulación de las garantías del interés fiscal para su constitución, el contribuyente constituyera alguna, el conflicto normativo lo encontramos al momento de que la autoridad fiscal pretende ejecutar alguna de las garantías mencionadas, pues el CFF establece que las garantías (con independencia de su tipo" se harán efectivas a través del "procedimiento Administrativo de ejecución", como si fueran créditos fiscales, que no lo son, haciendo de lado el CFF la naturaleza jurídica de cada una de las formas de garantía del interés fiscal, naturaleza jurídica que se encuentra regulada en diferentes leyes federales y que establecen claramente su forma de hacerlas efectivas.

Estos es así, pues el depósito en dinero se encuentra regulado en el artículo 46, fracción I, de la LIC, y al ser una operación bancaria es un acto de comercio según lo establece el artículo 75 del CC[612], cuerpo normativo que establece los diversos procedimientos e instancias para hacer efectivo ese tipo de actos mercantiles[613], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La carta de crédito, se encuentra regulada tanto en la LIC[614] cuando se

[610] Artículo 81, fracción I, tercer párrafo.
[611] Artículo 17.
[612] Artículo 75**.**- La ley reputa actos de comercio: "[…] XIV. Las operaciones de los bancos. […]"
[613] No pasa desapercibido que el deposito, ya sea de dinero o de otro tipo de bienes, también se encuentra regulado en el CCF, cuyos procedimientos de cobro se realizan al amparo del CFPC.
[614] Artículo 71.- "[…] Para efectos de esta Ley, se entenderá por carta de crédito al instrumento por virtud del cual una institución de crédito se obliga a pagar, a la vista o a plazo, a nombre propio o por cuenta de su cliente, directamente o a través de un banco corresponsal, una suma de dinero determinada o determinable a favor del beneficiario, contra la presentación de los documentos respectivos, siempre y cuando se cumplan los términos y condiciones previstos en la propia carta de crédito. […]"

realiza entre una institución bancaria y un particular, como en la LGTOC[615] cuando es entre particulares, y en ambos casos es un acto de comercio según lo establece el artículo 75 del CC[616], cuerpo normativo que establece los diversos procedimientos e instancias para hacer efectivo ese tipo de actos mercantiles, lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La prenda, puede ser civil o mercantil, y dependiendo de ello su procedimiento de cobro, ya sea al amparo del CC[617] o del CFPC[618], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La hipoteca, se encuentra regulada en el CCF[619], por lo que su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo del CFPC[620], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La fianza de otorgada por institución autorizada, se encuentra regulada por la LISF,[621] por lo que su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo de

---

[615] Artículo 311.- Las cartas de crédito deberán expedirse en favor de persona determinada y no serán negociables; expresarán una cantidad fija o varias cantidades indeterminadas; pero comprendidas en un máximo cuyo límite se señalará precisamente.

[616] Artículo 75**.**- La ley reputa actos de comercio: "[…] XIV. Las operaciones de los bancos. […] XXIV. Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. […]"

[617] TITULO TERCERO BIS. De los Procedimientos de Ejecución de la Prenda sin Transmisión de Posesión y del Fideicomiso de Garantía.

[618] Artículo 407. Motiva ejecución: "[…] IV.- Los demás documentos que, conforme a la ley, traigan aparejada ejecución." Artículo 413.- El documento que no haya sido reconocido en su totalidad, no es ejecutivo. Artículo 414.- No será necesario el reconocimiento cuando el documento privado sea una escritura de venta, permuta, hipoteca o prenda que se hubiere inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

[619] Artículo 2893.- La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley.

[620] Artículo 407. Motiva ejecución: "[…] IV.- Los demás documentos que, conforme a la ley, traigan aparejada ejecución." Artículo 413.- El documento que no haya sido reconocido en su totalidad, no es ejecutivo. Artículo 414.- No será necesario el reconocimiento cuando el documento privado sea una escritura de venta, permuta, hipoteca o prenda que se hubiere inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

[621] Artículo 32.- Esta Ley se aplicará a las Instituciones de Fianzas cuyo objeto sea otorgar fianzas a título oneroso, a las Instituciones que sean autorizadas para practicar operaciones de reafianzamiento, en términos

dicha ley[622], lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

En la la obligación solidaria asumida por tercero y el embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, dependiendo del tipo de garantía con la que se constituyan debe ser la ley aplicable y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

Los títulos valor[623] y la prenda bursátil[624], se encuentran regulados en la Ley del Mercado de Valores (LMV), por lo que, su procedimiento de cobro, se debe realizar al amparo de dicha ley, lo cual es conforme a la naturaleza jurídica de la figura en comento y obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La cartera de créditos, dependiendo como se encuentre documentada (titulo de crédito, contrato, etc.) se determina el procedimiento que se debe seguir para su cobro, procedimiento que en definitiva no es el procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

El deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, se

---

de lo previsto en el artículo 1 de este ordenamiento y a las Instituciones de Seguros que operen el ramo de caución autorizadas para otorgar fianzas.

[622] Artículo 279.- Los beneficiarios de fianzas deberán presentar sus reclamaciones por responsabilidades derivadas de los derechos y obligaciones que consten en la póliza respectiva, directamente ante la Institución. En caso que ésta no le dé contestación dentro del término legal o que exista inconformidad respecto de la resolución emitida por la misma, el reclamante podrá, a su elección, hacer valer sus derechos ante la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros o bien, ante los tribunales competentes en los términos previstos por el artículo 280 de esta Ley. […]".

[623] Artículo 2º.- Para efectos de esta ley se entenderá por: "[…] XXIV. Valores, las acciones, partes sociales, obligaciones, bonos, títulos opcionales, certificados, pagarés, letras de cambio y demás títulos de crédito, nominados o innominados, inscritos o no en el Registro, susceptibles de circular en los mercados de valores a que se refiere esta Ley, que se emitan en serie o en masa y representen el capital social de una persona moral, una parte alícuota de un bien o la participación en un crédito colectivo o cualquier derecho de crédito individual, en los términos de las leyes nacionales o extranjeras aplicables. […]"

[624] Artículo 204.- La prenda bursátil constituye un derecho real sobre valores que tiene por objeto garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago. […]"

encuentra regulado en la LRASCAP[625], se considera una operación mercantil, al ser realizada por dichas sociedades en una institución de crédito, por lo que el cobro de dichos depósitos, obedece a la regulación de la institución de crédito que se trate, obviamente no a través del procedimiento administrativo de ejecución que establece el CFF.

La forma de garantía consistente en "saldos a favor", se encuentra mencionada en el RCFF,[626] pero ni este ultimo, ni el CFF, señala a que tipo de saldos se refiere; asi las cosas, en todo caso, para hacer efectiva ese tipo de garantía lo que procede es la compensación de oficio a que hace referencia el CFF[627] y no el procedimiento administrativo de ejecución, pues estamos en presencia de una figura hibrida, con un procedimiento de cobro indeterminado.

Si bien en este tema, el punto central no es pagar menos contribuciones, sino mas bien, tomando el consideración la ineficiente técnica legislativa con la que se encuentra elaborado el CFF en materia de garantías del interés fiscal, deriva de un conflicto normativo que da lugar a retardar el pago de las contribuciones vía ejecución de las garantías.

Asi mismo, no estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento de una obligación que de lugar a una infracción o a un

[625] Existen diferentes niveles de este tipo de sociedades, por ejemplo, respecto de las sociedades con nivel de operación de I a IV, señala el Artículo 19, fracción I, inciso j) Constituir depósitos a la vista o a plazo en instituciones de crédito. Se aclara que en cualquier nivel de este tipo de sociedades se pueden realizar depósitos.

[626] Artículo 17.- Para los efectos del artículo 22 del Código, tratándose de saldos a favor que el contribuyente otorgue como garantía del interés fiscal, la actualización y los intereses a cargo del fisco federal dejarán de generarse en el momento en que la Autoridad Fiscal la acepte.

[627] Artículo 23.- "[…] Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación."

delito.

En el presente caso existe la un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir;[628] sobre el tema de las garantías del interés fiscal vemos la incompatibilidad de lo que al respecto señala el CFF y por otro lado el CC, LGTOC, LIC, CCF, LMV, LISF, CFPC y LRASCAP, como ha quedado apuntado con anterioridad, ya que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.

Es evidente que solamente una puede ser cumplida y que por lo tanto, del incumplimiento de la otra podría derivar una sanción coactiva. Esta situación se convierte en un dilema para el sujeto normativo y, por otra parte, también configura un problema de eficacia para el sistema.[629]

Respecto al abuso de derecho, se considera que tampoco se da en el presente caso, pues si bien estamos ante el uso de un derecho que puede ser negativo para otra persona, en este caso el fisco, no existe la "intención" por parte del autor de causar algún daño, y si, una utilidad para el titular del derecho, en términos de lo que establece el artículo 1912 del CCF; en todo caso, la intención es retardar el pago del impuesto de una manera apegada a derecho y ello no causa un daño objetivo al fisco.

Según la posición de donde se analiza el fenómeno, puede existir o no fraude a la ley; estos es desde la óptica del CC, LGTOC, LIC, CCF, LMV, LISF, CFPC y LRASCAP no se defrauda la norma, pero desde la perspectiva del CFF se defrauda a la norma que establece al procedimiento administrativo de ejecución

[628] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[629] *Ibídem*, p. 53.

como forma de hacer efectiva cualquier garantía; asi mismo, es importante no perder de vista que para que exista fraude a la ley, una condición es que no se realice el hecho imponible y se substituye con otro, supuesto que no se surte en la especie.

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma. En todo caso, existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose de garantías del interés fiscal, cuando se tienen que hacer efectivas se tiene que ver o tratar a la garantía de que se trate “como si” fuera un crédito fiscal, sobre el cual procede el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlo efectivo, cunado las garantías del interés fiscal no son créditos fiscales y tienen sus leyes propias atendiendo a su naturaleza jurídica, esto es, la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

Si existe simulación para efectos fiscales, pues el CFF al señalar que las garantías de interés fiscal para su cobro, son como créditos fiscales a los que se les aplica el procedimiento administrativo de ejecución, se declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, oculta o disfraza su verdadera intensión.

En el presente caso, es claro que estamos ante una antinomia pues existe una contradicción real entre leyes, por una parte el CC, LGTOC, LIC, CCF, LMV, LISF CFPC y LRASCAP y por otra parte el CFF, que necesariamente representa un problema de coherencia del sistema jurídico por su indebida sistematización y armonía; esto es asi, pues en el caso concreto que se menciona, es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas que forman parte del mismo sistema.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera

aproximación la encontramos en la interpretación jurídica en materia fiscal.

En ese orden de ideas, se trata de desentrañar el sentido de la norma, que en este caso son dos: la que ve a las garantías de interés fiscal como un crédito fiscal que se debe cobrar a través del procedimiento administrativo de ejecución y las normas que regulan la manera de cobro de dichas garantías atendiendo a su naturaleza jurídica; dichas normas son claras en su sentido, por lo que considero que el problema no tiene solución en la interpretación desde sus diferentes criterios (Legislativa, judicial, administrativa, gramatical, etc.). Ahora bien, desde la perspectiva de la interpretación sistemática tampoco encontramos la solución, pues estamos ante normas legales que se oponen, son de la misma jerarquía y aplican al mismo supuesto.

En relación a lo anterior, si tomamos en cuenta lo que señala el ultimo párrafo, del artículo 14, de la CPEUM, que en lo conducente menciona que: *"En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho"*; y en materia fiscal, es aplicable de manera supletoria la legislación civil común, en términos de lo que establece el artículo 5º del CFF; a su ves, el artículo 19 del CCF, establece que: *las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho*; lo anterior, tampoco resultaría aplicable pues no estamos ante un problema de ausencia de ley.

Como es claro apreciar, nos encontramos ante una colisión de derechos pues existen normas de igual categoría de las que surge una contradicción lógica, pero no es necesario eliminar una de ellas del orden jurídico, en estos casos procede la ponderación.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio

de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, el juicio subjetivo del juzgador se impondrá, lo cual, no me parece la mejor solución.

Asi mismo, como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, la ponderación utiliza algo que en la doctrina se conoce como meta[630] reglas jurídicas para resolver un conflicto de normas, mismas que no son de observancia obligatoria y que son las siguientes: *"ley superior deroga a la ley inferior", "la ley especial deroga la ley general" o "ley posterior deroga a la ley anterior"*, reglas que al no tener un sustento jurídico de obligatoriedad no pueden utilizarse para resolver un conflicto normativo de manera determinante.

Las mismas reglas que se señalan en el párrafo que antecede aplican para la solución de antinomias según lo señala la tesis aislada bajo el rubro *ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.*[631] agregando las siguientes reglas: *"criterio de competencia", "criterio de prevalencia", "criterio de procedimiento", "inclinarse por la norma mas favorable a*

[630] Meta. Fin a que se dirigen las acciones o deseos de alguien. Diccionario de la lengua española, *op. cit.,* p. 1496.
[631] Registro digital: 165344, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Civil, Tesis: I.4o.C.220 C, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Febrero de 2010, página 2788, Tipo: Aislada.

la libertad de los sujetos involucrados en el asunto", "decidir a cuál de los dos sujetos es mas justo proteger o cual de los intereses en conflicto debe prevalecer", y "criterio basado en la distinción entre principios y reglas".

Sin embargo, considero que los criterios de solución de antinomias antes mencionados, no resuelven de manera contundente el problema, pues derivan de tesis aisladas que no son de observancia obligatoria, pues ante una instancia jurisdiccional, la enjuiciante puede o no tomarlas en cuenta para decidir su fallo, lo cual no da una seguridad para la solución del conflicto normativo planteado.

Por otro lado, el CCF, señala la solución en general, para resolver un conflicto de derechos, dicho cuerpo normativo, en su artículo 20, señala lo siguiente:

> **"Artículo 20.-** Cuando haya conflicto de derechos, a falta de ley expresa que sea aplicable, la controversia se decidirá a favor del que trate de evitarse perjuicios y no a favor del que pretenda obtener lucro. Si el conflicto fuere entre derechos iguales o de la misma especie, se decidirá observando la mayor igualdad posible entre los interesados."

Si tomamos en cuenta que el CCF se aplica de manera supletoria a la materia fiscal, según el artículo 5º del CFF, esta forma de solución de conflictos normativos resulta aplicable, y tendria que darse la razon al contribuyente en el sentido de no considerar a las garantias del interes fiscal como creditos fiscales para efectos de su cobro.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al CFF, que señala que a las garantías del interés fiscal para su cobro, se debe hacer a través del procedimiento administrativo de ejecución; y por otro lado, tenemos al CC, LGTOC, LIC, CCF, LMV, LISF, CFPC y LRASCAP que establece procedimientos de cobro para cada una de las garantías del interés fiscal en atención a su naturaleza jurídica, a la ley que las regula en lo individual; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, son los artículos que sobre el tipo de garantía que se trate establezca el CC, LGTOC, LIC, CCF, LMV, LISF, CFPC y LRASCAP, pues de esta manera existe certeza jurídica para el contribuyente, y por lo tanto, obtiene una mayor protección a su esfera jurídica.

2. Algunos casos de inconstitucionalidad

El tema que nos ocupa, trata de algunos casos donde normas del CFF son contrarias a principios constitucionales, generándose situaciones que para los contribuyentes y para la autoridad fiscal implican tanto beneficios como perjuicios jurídicos.

Además de exponer los problemas, se señalará de cada uno de ellos, como se manifiestan como situaciones atípicas, además de sus posibles soluciones derivadas de principios, instituciones jurídicas aplicables y doctrina.

A. De la proporcionalidad. Las Multas de fondo

El tema que vamos a desarrollar, resulta de la clara violación al principio de

proporcionalidad de las contribuciones, que en materia fiscal es un principio que deriva del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Sobre el particular, tenemos que a las llamadas “multas de Fondo”[632] que encuentran su fundamento en el CFF y ante el incumplimiento de un contribuyente al pago de alguna contribución, el mencionado Código establece que será acreedor de una multa que va del 55% al 75% de la contribución omitida.

Así las cosas, tenemos también que conforme a lo establecido en el artículo 2º, último párrafo del CFF, las multas (sanciones) tienen la “misma naturaleza” de la contribución (omitida), es decir, forman parte de la misma. Lo anterior trae como consecuencia que la contribución omitida que contenga ese tipo de sanción (multa de fondo que forma parte de la contribución al participar de su naturaleza), exceda toda proporcionalidad fiscal en relación con el contribuyente, es contraria al principio de proporcionalidad contributiva, derecho fundamental consagrado en nuestra carta magna.

Lo anterior es así, pues se insiste, las citadas multas oscilan del 55% al 75% de la contribución omitida, mas la citada contribución, hacen del total a pagar una cantidad que violenta el mencionado principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Asi las cosas, comenzaremos por recordar que en México, la materia tributaria se rige principal e inicialmente por principios, mismos que en primera instancia emanan de la CPEUM (artículo 31, fracción IV); estos principios son sobre los que descansan y se desprenden diversas leyes federales y sus reglamentos, que regulan el fenómeno tributario.

En materia contributiva tenemos al principio de proporcionalidad, que radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus

[632] Artículo 76, del CFF.

ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducido recursos.[633]

Conforme a la estructura normativa que parte de la CPEUM, tenemos que los principios en materia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, de dicho cuerpo normativo, se ven reflejados en leyes de carácter federal como es el CFF.

Si por un lado tenemos un principio (proporcionalidad), y por el otro tenemos reglas (art. 2º, ultimo párrafo, y art. 76, ambos del CFF), que no se ajusta al principio, tenemos un conflicto normativo, pues no basta que el contribuyente se ubique en el supuesto de lo que establece la norma (equidad y legalidad), sino también que esta última no debe ser contraria a algún principio (proporcionalidad), como sucede en el presente caso.

Ahora bien, bajo ese contexto, es prudente citar a Robert Alexy,[634] que menciona la importancia de distinguir las reglas de los principios y señala que el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades reales existentes. Por tanto, los principios, son mandatos de optimización, que se caracterizan por que pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.

No estamos ante la presencia de un tema de evasión o defraudación fiscal, pues no existe una violación a las normas legales que impliquen el incumplimiento

[633] Jurisprudencia. "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES", P/J. 10/2003, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, p. 144.

de una obligación que de lugar a una infracción o a un delito.

En el presente caso, estamos ante un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[635]

Vemos en el problema que se plantea, un conflicto normativo basado en el criterio de jerarquía, que sirve para diferenciar los conflictos entre normas del mismo o distinto rango en un sistema con una estructura jerarquizada que determina relaciones de supra-subordinación entre las normas que lo integran.[636]

Cuando vemos normas fiscales federales en contradicción con la CPEUM, se aprecia este tipo de conflictos normativos, pues se da el caso que la ley federal no esta en armonía con la constitución federal, cuando debía de estarlo, pues de esta ultima derivan las primeras.

Concebir a la Constitución como la norma suprema del sistema jurídico no solamente determina su posición en el sistema jurídico, sino que prefigura la eficacia y fuerza derogatoria de sus normas, consideración relevante para la solución de conflictos normativos, sobre todo porque la validez de todas las normas del sistema jurídico depende de ella.[637]

Kelsen señala que mediante el control de la constitucionalidad se pretende proteger los derechos y prerrogativas que la Constitución otorga, y que la

---

[634] Alexy, Robert, *op. cit.,* pp. 67 y 68.
[635] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* 52.
[636] *Ibídem.,* p. 66.
[637] *Ibídem.,* p. 213.

constitucionalidad de una norma depende de que no se demuestre que es contraria a la norma suprema.[638]

El control de la constitucionalidad, independientemente de su tipo y efectos, es el medio idóneo para resolver de manera definitiva[44] los conflictos normativos que en un sistema jurídico se producen, y que atentan contra la norma suprema.[639]

Respecto al abuso de derecho, en este caso, se da por parte de la autoridad fiscal, pues al imponer multas conforme a lo establecido en el artículo 76 del CFF implica el uso de un derecho cuyos efectos son negativos para el contribuyente y sin embargo dicha alteración en el orden social no esta regulado como algo textualmente prohibido, pero contraviene principios de derecho.

En relación al fraude a la ley, se surte en la especie por parte de la autoridad fiscal, pues realiza una conducta que aparentemente es conforme a la letra de una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas,[640]en este caso principios, donde la norma de cobertura es el artículo 76 del CFF.

En relacion a las ficciones jurídicas, recordemos que se distingue generalmente de una conclusión errónea (o en términos científicos, de una hipótesis falsa) por el hecho de que es adoptada por su autor con conocimiento de su falsedad. Una ficción es una “suposición conveniente, pero conscientemente falsa.[641]

Una ficción es (1) un enunciado formulado con conocimiento total o parcial de su falsedad o (2) un enunciado falso del que se reconoce su utilidad.[642]

---

[638] Kelsen, Hans, *op. cit.*, pp. 277-282.
[639] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 248.
[640] Atienza, Manuel, *Ilícitos atípicos*, *op. cit.,* p. 74.
[641] Kelsen, Hans, *Ficciones jurídicas*, *op. cit.,* p. 63.
[642] *Ibídem.* p. 65.

Es cierto que el legislador tiene una gran preocupación en que todos los mexicanos cumplan con su deber constitucional de contribuir los gastos públicos. Sin embargo, en tratándose de ficciones, no es posible constitucionalmente hablando, que se atribuyan consecuencias diferentes a las que realmente les corresponderían al acto o institución relativa. En el presente caso, es claro que el pago de una contribución debe obedecer al principio de proporcionalidad; sin embargo, en el artículo 76 del CFF el legislador le da a la contribución una consecuencia diferente a la que realmente le corresponde, que es ser proporcional.

En el presente caso existe simulación, pues la autoridad fiscal simula que la cantidad a pagar por parte de un contribuyente incumplido es una multa o sanción en terminos de lo que establece el artículo 76 del CFF; pero dicha sanción al formar parte de la naturaleza de la contribución en terminos de lo que establece el ultimo párrafo del artículo 2º del CFF, entonces ya no es multa, sino contribución, por lo que se engaña al contribuyente para que no se de cuenta de la violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues a la citada multa se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter.

No existe antinomia en cuanto a la literalidad del artículo 76 del CFF y el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM; pero, en cuanto a sus alcances y efectos, si existe antinomia, si tomamos en cuenta lo señalado en el artículo 2º, ultimo párrafo del CFF, pues como se ha mencionado con anterioridad, en este caso, la contribución viola el citado principio de proporcionalidad tributaria.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en el hecho de que los principios deben imperar sobre las normas, como en este caso el principio constitucional de

proporcionalidad tributaria esta por encima de las normas del CFF que tratándose del artículo 76, va en contra de dicho principio.

Desde la perspectiva de los principios, por una parte tenemos el principio de contribuir al gasto publico y por el otro tenemos el principio de legalidad que no aplica su enfrentamiento; en todo caso, se debe optar por el principio de ponderación, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

De lo dicho hasta este momento, puesto el presente conflicto normativo ante una instancia jurisdiccional el juzgador tendría que determinar cual es el derecho de mayor densidad y resolver en consecuencia tomando en cuenta la idoneidad (que principio debe ser adoptado como preferente), necesidad (la limitación de cierto principio sea estrictamente necesario e indispensable), y proporcionalidad (debe prevalecer el principio que cause un menor daño en proporción al beneficio correlativo); a fin de cuentas, prevalece el principio constitucional sobre la norma general.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al CFF, que derivado de la interpretación armónica y sistemática del artículo 2º, ultimo párrafo y el artículo 76 hacen a la contribución desproporcionada; y por otro lado, tenemos al artículo 31, fracción IV de la CPEUM que establece como principio que las contribuciones sean proporcionales, conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, es el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, además de ser esta ultima un principio, pues de esta manera se obtiene una mayor protección jurídica para el particular.

B. De la equivocación del fisco. El "Error" en los actos de las autoridades fiscales

Si bien, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado[643], en términos de lo establecido en el artículo 16 de la CPEUM, basta que el particular se "aproveche de un error" de la autoridad fiscal (que podría ser un acto de autoridad indebidamente fundado y motivado) para pagar menos contribuciones o no pagar y estaría cometiendo el delito de defraudación fiscal, asi lo señala el artículo 108, primer párrafo, del CFF,[644] sancionando al contribuyente de forma tal que esta por encima de nuestra constitución, pues se insiste, conforme al artículo 16 de la CPEUM los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, por lo que si un acto que no cumpla con esos requisitos y es aprovechado por el contribuyente para pagar menos impuestos o no pagar, no debe considerarse en el CFF esa acción de defensa como un "delito fiscal".

[643] Artículo 16, de la CPEUM.
[644] Artículo 108.- "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. […]"

En este caso se violenta principalmente el derecho humano a la seguridad y a la certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de nuestra constitución.

Estamos ante un un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[645]

Vemos en el problema que se plantea un conflicto normativo basado en el criterio de jerarquía, que sirve para diferenciar los conflictos entre normas del mismo o distinto rango en un sistema con una estructura jerarquizada que determina relaciones de supra-subordinación entre las normas que lo integran.[646]

Cuando vemos la norma fiscal federal (art. 108, primer párrafo del CFF) en contradicción con la CPEUM (art. 16), se da el caso que la ley federal no esta en armonía con la constitución federal, cuando debía de estarlo, pues de esta ultima deriva la primera.

Concebir a la Constitución como la norma suprema del sistema jurídico no solamente determina su posición en el sistema jurídico, sino que prefigura la eficacia y fuerza derogatoria de sus normas, consideración relevante para la solución de conflictos normativos, sobre todo porque la validez de todas las normas del sistema jurídico depende de ella.[647]

Kelsen señala que mediante el control de la constitucionalidad se pretende proteger los derechos y prerrogativas que la Constitución otorga, y que la

[645] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[646] *Ibídem.,* p. 66.
[647] *Ibídem.,* p. 213.

constitucionalidad de una norma depende de que no se demuestre que es contraria a la norma suprema.[648]

El control de la constitucionalidad, independientemente de su tipo y efectos, es el medio idóneo para resolver de manera definitiva[44] los conflictos normativos que en un sistema jurídico se producen, y que atentan contra la norma suprema.[649]

En este caso, no estamos ante la presencia de un tema de defraudación fiscal, pues de existir una violación a la norma legal en cuestión (art. 108, primer párrafo, del CFF) que implique que el contribuyente se aproveche de un error de la autoridad fiscal para no pagar o pagar menos contribuciones, el incumplimiento de la norma referida da lugar a un delito.

Respecto al abuso de derecho, en este caso, se da por parte de la autoridad fiscal, pues al considerarse un delito, el supuesto establecido en el primer párrafo, del artículo 108, del CFF implica el uso de un derecho cuyos efectos son negativos para el contribuyente y sin embargo dicha alteración en el orden social no esta regulado como algo textualmente prohibido, pero contraviene principios de derecho establecidos en nuestra carta magna.

En relación al fraude a la ley, se surte en la especie por parte de la autoridad fiscal, pues realiza una conducta que aparentemente es conforme a la letra de una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas,[650]en este caso principios, donde la norma de cobertura es el artículo 108, primer párrafo, del CFF.

En relación a las ficciones jurídicas, recordemos que se distingue generalmente de una conclusión errónea (o en términos científicos, de una

[648] Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho, op. cit.,* pp. 277-282.
[649] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 248.
[650] Atienza, Manuel, *Ilícitos atípicos, op. cit.,* p. 74.

hipótesis falsa) por el hecho que es adoptada por su autor con conocimiento de su falsedad. Una ficción es una "suposición conveniente, pero conscientemente falsa.[651]

Una ficción es (1) un enunciado formulado con conocimiento total o parcial de su falsedad o (2) un enunciado falso del que se reconoce su utilidad.[652]

Es cierto que el legislador tiene una gran preocupación en que todos los mexicanos cumplan con su deber constitucional de contribuir los gastos públicos. Sin embargo, en tratándose de ficciones, no es posible constitucionalmente hablando, que se atribuyan consecuencias diferentes a las que realmente les corresponderían al acto o institución relativa. En el presente caso, es claro que ante el "error" de la autoridad fiscal en el ejercicio de sus funciones, el contribuyente aproveche ello y pague menos o nada; sin embargo, en el artículo 108, primer párrafo, del CFF el legislador le da al hecho de aprovecharse del error de la autoridad fiscal una consecuencia diferente a la que realmente le corresponde, que es ser un acto indevidamente fundado o motivado y no un delito.

En el presente caso existe simulación, pues la autoridad fiscal simula que el contribuyente comete un delito por aprovecharse del error de la autoridad; pero dicho error, invariablemente deriva de un acto de autoridad indevidamente fundado y motivado, es decir, contrario a lo que establece el articlo 16 de nuestra carta magna, entonces ya no es un delito, sino un acto de autoridad contrario a la ley que beneficia al particular, por lo que se engaña al contribuyente para inhibir su derecho a defenderse so pretexto de estar cometiendo un delito si lo hace, por lo que al acto de autoridad erroneo se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter.

No existe antinomia en cuanto a la literalidad del artículo 108, primer parrafo del CFF y el principio de debida fundamentación y motivación de los actos

[651] Kerlsen, Hans, *Ficciones jurídicas, op. cit.,* p. 63.
[652] *Ibídem.* p. 65.

de autoridad establecido en el artículo 16, de la CPEUM; pero, en cuanto a sus alcances y efectos, si existe antinomia, por lo señalado en parrafos anteriores.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en el hecho de que los principios deben imperar sobre las normas, como en este caso el principios constitucional de debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad que tiene mayor jerarquía respecto del artículo 108, primer párrafo del CFF, que va en contra de dicho principio.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al CFF, que en su artículo 108, primer párrafo, establece que el aprovechamiento de algún error de la autoridad por parte del contribuyente implica un delito; y por otro lado, tenemos al 16 de la CPEUM que establece como principio que los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente,

que en este caso, es el artículo 16 de la CPEUM, pues de esta manera se obtiene una mayor protección jurídica para el particular.

C. De los recursos. Improcedencia del recurso de revocación para afianzadoras

El CFF establece como una forma de garantía del interés fiscal a la fianza;[653] cuando esta ultima es exigible por parte de la autoridad fiscal a la afianzadora, el CFF establece que es improcedente el recurso de revocación que dicha afianzadora intente en contra de los actos que tengan por objeto hacer efectiva una fianza por parte de la citada afianzadora[654]; lo cual no debe ser, pues las afianzadoras son personas morales de carácter privado, como cualquier persona moral contribuyente, por lo que no debe negárseles esa instancia revisora de defensa; y mas aún, dicho precepto, en las condiciones en que esta redactado, es claro que está confeccionado, de manera tal que violenta el derecho humano de "igualdad procesal", establecido en la CPEUM[655].

Recordemos que en materia procesal fiscal federal, cuando el particular no esta de acuerdo con algún acto de autoridad, tiene como instancias legales para defender sus derechos, impugnar el acto ante la autoridad que emitió el acto (a través del RR ante una autoridad fiscal federal) y si la resolución a dicha impugnación no le es favorable, entonces acudir ante el TFJA (a través del JN en la modalidad que proceda según la LFPCA), o solo acudir directamente ante esta ultima instancia; el particular tiene el derecho de decidir como defenderse; sin embargo, el artículo 126, del CFF, le niega el derecho a las afianzadoras de agotar las dos instancias y solo puede acudir directamente al TFJA, cuando las afianzadoras son entes particulares que deben ser tratados por la ley de manera igual que a los demás, lo cual no curre en el presente caso.

[653] Artículo 141, fracción III, del CFF.
[654] Artículo 126, del CFF.

En este caso se violenta principalmente el derecho humano de igualdad procesal, establecido en el artículo 17, tercer párrafo,[656] y el de no discriminación establecido en el artículo 1º, ultimo párrafo,[657] de nuestra constitución.

Estamos ante un un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[658]

Vemos en el problema que se plantea un conflicto normativo basado en el criterio de jerarquía, que sirve para diferenciar los conflictos entre normas del mismo o distinto rango en un sistema con una estructura jerarquizada que determina relaciones de supra-subordinación entre las normas que lo integran.[659]

Cuando vemos la norma fiscal federal (art. 126) en contradicción con la CPEUM (art. 1º, ultimo párrafo, y art. 17, tercer párrafo), vemos este tipo de conflictos normativos, pues, se insiste, como vimos en los problemas planteados en el Capitulo I, de la presente investigación, se da el caso que la ley federal no esta en armonía con la constitución federal, cuando debía de estarlo, pues de esta ultima deriva la primera.

---

[655] Artículo 17. "[…] Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales. […]".

[656] Artículo 17.- "[…] Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales. […]"

[657] Artículo 1º.- "[…] Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas."

[658] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.

[659] *Ibídem.,* p. 66.

Concebir a la Constitución como la norma suprema del sistema jurídico no solamente determina su posición en el sistema jurídico, sino que prefigura la eficacia y fuerza derogatoria de sus normas, consideración relevante para la solución de conflictos normativos, sobre todo porque la validez de todas las normas del sistema jurídico depende de ella.[660]

Kelsen señala que mediante el control de la constitucionalidad se pretende proteger los derechos y prerrogativas que la Constitución otorga, y que la constitucionalidad de una norma depende de que no se demuestre que es contraria a la norma suprema.[661]

El control de la constitucionalidad, independientemente de su tipo y efectos, es el medio idóneo para resolver de manera definitiva[44] los conflictos normativos que en un sistema jurídico se producen, y que atentan contra la norma suprema.[662]

En este caso, no estamos solamente ante la presencia de un derecho a la legitima defensa, sino ante un problema de igualdad procesal y de discriminación a las afianzadoras respecto de los demás contribuyentes particulares, pues al existir una limitación en la norma legal en cuestión (art. 126, del CFF) implica que las afianzadoras solo tienen una instancia para hacer valer sus derechos (TFJFA) y no dos como cualquier contribuyente (autoridad que emitió el acto y el TFJFA) para que sea revisado el acto impugnado.

Respecto al abuso de derecho, en este caso, se da por parte de la autoridad fiscal, pues al no poder inconformarse las afianzadoras ante la autoridad que emitio el acto en terminos de lo establecido en el artículo 126 del CFF implica el uso de un derecho cuyos efectos son negativos para las afianzadoras y sin embargo dicha alteración en el orden social no esta regulado como algo

[660] *Ibídem.,* p. 213.
[661] Kelsen, Hans, *op. cit.*, 277-282.
[662] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.*, p. 248.

textualmente prohibido, pero contraviene principios de derecho establecidos en nuestra carta magna.

En relación al fraude a la ley, se surte en la especie por parte de la autoridad fiscal, pues realiza una conducta que aparentemente es conforme a la letra de una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas,[663]en este caso principios, donde la norma de cobertura es el artículo 126, del CFF.

En relación a las ficciones jurídicas, recordemos que se distingue generalmente de una conclusión errónea (o en términos científicos, de una hipótesis falsa) por el hecho que es adoptada por su autor con conocimiento de su falsedad. Una ficción es una "suposición conveniente, pero conscientemente falsa.[664]

Una ficción es (1) un enunciado formulado con conocimiento total o parcial de su falsedad o (2) un enunciado falso del que se reconoce su utilidad.[665]

No existe ficción jurídica, pues el fenómeno existe, asi como las leyes involucradas, no hay lagunas al respecto y para encontrar la verdad, no es necesario partir de premisas falsas, pues no estamos ante supuestos de hecho no contenidos en la norma. En todo caso, existe ficción jurídica desde la perspectiva de la autoridad fiscal, pues en el CFF, tratándose del RR (recurso de revocación) interpuesto por una afianzadora se tiene que tomar a dicha afianzadora "como si" no fuera un particular, "como si" fuera un ente diferente y con un derecho a la defensa limitado, esto es, en la norma (art. 126 del CFF) la ficción jurídica se da en favor de la autoridad fiscal.

No existe antinomia en cuanto a la literalidad del artículo 126 del CFF y el

[663] Atienza, Manuel, *Ilícitos atípicos, op. cit.,* p. 74.
[664] Kelsen, Hans, *Ficciones jurídicas, op. cit.,* p. 63.
[665] *Ibídem.* p. 65.

principio de igualdad procesal establecido en el tercer párrafo, del artículo 17 y el principio de no discriminación establecido en el ultimo párrafo, del artículo 1º, de la CPEUM; pero, en cuanto a sus alcances y efectos, si existe antinomia, por lo señalado en parrafos anteriores.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en el hecho de que los principios deben imperar sobre las normas, como en este caso el principios constitucional de igualdad procesal tiene mayor jerarquía respecto del artículo 126 del CFF, que va en contra de dicho principio respecto a la afianzadoras.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al CFF, que en su artículo 126, le niega a las afianzadoras la posibilidad de que en caso de no estar conforme a la actuación de la autoridad fiscal, no puedan impugnar ante esta ultima y solo ante el TFJA y con ello negarles una primera instancia de solución, dándole un trata desigual respecto a los demás tipos de contribuyentes; y por otro

lado, tenemos al artículo 17, tercer párrafo de la CPEUM que establece como principio el de igualdad procesal, y el artículo 1º, ultimo párrafo, de dicho cuerpo normativo que establece el principio de no discriminación; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, es el artículo 17, tercer párrafo, y el artículo 1º, ultimo párrafo, ambos de la CPEUM, pues de esta manera se obtiene una mayor protección jurídica para el particular, en esta caso la afianzadora que ya podría contar con dos instancias para defender sus derechos.

D. De la invalidez de la norma. La legal retroactividad de la ley en el CFF en perjuicio del contribuyente

Un claro ejemplo de violación al derecho humano de irretroactividad de la ley[666], consagrado en la CPEUM, en perjuicio del contribuyente, se presenta en el CFF[667] al establecer claramente que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero *les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad*.

En términos prácticos y a manera de ejemplo, un contribuyente, para determinar el impuesto a pagar de un ejercicio (2017), utiliza los procedimientos establecidos en la ley en el ejercicio en que genero el impuesto; ahora bien, si con "posterioridad" (2021), cambian los procedimientos en la ley para la determinación del impuesto de un ejercicio y la autoridad fiscal revisa a un contribuyente un ejercicio anterior (2017) conforme a la ley vigente (2021), esa determinación para el contribuyente estaría mal, pues se hizo con los procedimientos que se establece en la ley vigente (2021) cuando el momento de la causación del impuesto fue (2017), procedimientos que pueden ser diferentes y al momento de aplicarse el vigente, puede ser en perjuicio del contribuyente; dicho precepto del CFF, es claro,

[666] Artículo 14. **"**A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. […]".
[667] Artículo 6º, segundo párrafo.

que es contrario al citado artículo 14, primer párrafo, de nuestra carta magna, pues permite a la autoridad fiscal aplicar la ley de manera retroactiva en perjuicio del contribuyente, por violación a la garantía constitucional de no aplicación de la ley de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna.

En este caso se violenta principalmente el derecho humano a la seguridad y a la certeza jurídica, establecido en el artículo 16 de nuestra constitución.

En el presente caso, estamos ante un un conflicto normativo auténtico, porque se configura como una contradicción material, y esto se presenta cuando dos o más normas tienen el mismo ámbito de aplicación y sus "contenidos normativos" son incompatibles, es decir, que las normas en conflicto no pueden ser satisfechas al mismo tiempo, dado que el cumplimiento de una produce necesariamente la desobediencia de la otra.[668]

Vemos en el problema que se plantea un conflicto normativo basado en el criterio de jerarquía, que sirve para diferenciar los conflictos entre normas del mismo o distinto rango en un sistema con una estructura jerarquizada que determina relaciones de supra-subordinación entre las normas que lo integran.[669]

Cuando vemos la norma fiscal federal (art. 6º, segundo párrafo del CFF) en contradicción con la CPEUM (art. 14, primer párrafo), vemos este tipo de conflictos normativos, pues, se insiste, como vimos en los problemas planteados en el Capitulo I, de la presente investigación, se da el caso que la ley federal no esta en armonía con la constitución federal, cuando debía de estarlo, pues de esta ultima deriva la primera.

Concebir a la Constitución como la norma suprema del sistema jurídico no solamente determina su posición en el sistema jurídico, sino que prefigura la

[668] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 52.
[669] *Ibídem.,* p. 66.

eficacia y fuerza derogatoria de sus normas, consideración relevante para la solución de conflictos normativos, sobre todo porque la validez de todas las normas del sistema jurídico depende de ella.[670]

Kelsen señala que mediante el control de la constitucionalidad se pretende proteger los derechos y prerrogativas que la Constitución otorga, y que la constitucionalidad de una norma depende de que no se demuestre que es contraria a la norma suprema.[671]

El control de la constitucionalidad, independientemente de su tipo y efectos, es el medio idóneo para resolver de manera definitiva[44] los conflictos normativos que en un sistema jurídico se producen, y que atentan contra la norma suprema.[672]

En este caso, no estamos ante la presencia de un tema de defraudación fiscal, pues de la aplicación de la norma fiscal en cuestión (art. 6º, segundo párrafo, del CFF) no implica que el contribuyente no pague contribuciones, en todo caso, lo que implica es que pudiera pagar mas y defenderse con menos elementos.

Respecto al abuso de derecho, en este caso, se da por parte de la autoridad fiscal, pues al considerar procedimientos que ya no estan vigentes para la determinación de una adeudo fiscal en perjuicio del contribuyente conforme a lo establecido en el segundo párrafo, del artículo 6º, del CFF implica el uso de un derecho cuyos efectos son negativos para el contribuyente y sin embargo dicha alteración en el orden social no esta regulado como algo textualmente prohibido, pero contraviene principios de derecho establecidos en nuestra carta magna.

En relación al fraude a la ley, se surte en la especie por parte de la

[670] *Ibídem.,* p. 213.
[671] Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho, op. cit.,* pp. 277-282.
[672] Huerta Ochoa, Karla, *op. cit.,* p. 248.

autoridad fiscal, pues realiza una conducta que aparentemente es conforme a la letra de una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas,[673]en este caso principios, donde la norma de cobertura es el artículo 6º, segundo parrafo, del CFF.

En relación a las ficciones jurídicas, recordemos que se distingue generalmente de una conclusión errónea (o en términos científicos, de una hipótesis falsa) por el hecho que es adoptada por su autor con conocimiento de su falsedad. Una ficción es una "suposición conveniente, pero conscientemente falsa.[674]

Una ficción es (1) un enunciado formulado con conocimiento total o parcial de su falsedad o (2) un enunciado falso del que se reconoce su utilidad.[675]

Es cierto que el legislador tiene una gran preocupación en que todos los mexicanos cumplan con su deber constitucional de contribuir los gastos públicos. Sin embargo, en tratándose de ficciones, no es posible constitucionalmente hablando, que se atribuyan consecuencias diferentes a las que realmente les corresponderían al acto o institución relativa. En el presente caso, es claro que al contribuyente, la autoridad fiscal, no debe revisarle el cumplimiento de obligaciones fiscales pasadas, con base en normas de procedimiento actuales y no con aquellas que estaben vigentes en el ejercicio revizado; sin embargo, en el artículo 6º, segundo párrafo, del CFF el legislador da al actuar de la autoridad fiscal una consecuencia diferente a la que realmente le corresponde, que es ser un acto que no viola el principio de aplicación retroactiva de la ley en perjucio de persona alguna, en este caso, el contribuyente.

En el presente caso existe simulación, pues la autoridad fiscal simula que lo establecido en el artículo 6º, segundo párrafo, del CFF, es lo jurídicamente

[673] Atienza, Manuel, *op. cit,*. p. 74.
[674] Kelsen, Hans, *Ficciones jurídicas, op. cit.,* p. 63.
[675] *Ibídem.* p. 65.

correcto, contrario a lo que establece el artículo 14, primer parrafo de nuestra carta magna, entonces ya no es un acto contrario a la constitución, sino un acto de autoridad apegado a la ley que perjudica al particular, por lo que se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter.

No existe antinomia en cuanto a la literalidad del artículo 6º, segundo parrafo del CFF y el principio de no aplicación retroactiva de la ley en perjuicio de persona alguna establecido en el artículo 14, primer párrafo, de la CPEUM; pero, en cuanto a sus alcances y efectos, si existe antinomia, por lo señalado en parrafos anteriores.

La solución al problema planteado no es solo una, pueden ser varias y en diversos sentidos (a favor o en contra del contribuyente); una primera aproximación la encontramos en el hecho de que los principios deben imperar sobre las normas, como en este caso el principio constitucional señalado en el artículo 14, primer párrafo, de la CPEUM, tiene mayor jerarquía respecto del artículo 6º, segundo párrafo del CFF, que va en contra de dicho principio.

Asi las cosas, en el ámbito de los derechos humanos y como una solución al conflicto normativo que nos ocupa, tenemos el *principio pro persona* que implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

En ese orden de ideas, si por un lado tenemos al CFF, que en su artículo 6º, segundo párrafo, establece que se puede aplicar al contribuyente reglas actuales, es decir, reglas no vigentes al momento de la causación del impuesto; y por otro lado, tenemos al artículo 14, primer párrafo, de la CPEUM que establece como principio que no se puede aplicar la ley de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna; conforme al principio pro persona al estar ante normas jurídicas que generan varias alternativas de interpretación, debe optarse por aquella que otorgue un mayor beneficio o protección al contribuyente, que en este caso, es el artículo 14, primer párrafo, de la CPEUM, pues de esta manera se obtiene una mayor protección para el particular.

II. Omisión legislativa en materia fiscal

Los problemas planteados y analizados en la presente investigación, tienen diferentes perspectivas aparte de las ya mencionadas; estamos claros que en buena medida el problema existe por que la ley o leyes que intervienen no se encuentran confeccionadas de manera adecuada, esto es, existen omisiones o desaciertos en la misma, que crean o agravan la situación. Bajo ese contexto es claro que el legislador ha sido omiso en su actuar, perspectiva que la doctrina a denominado “omisiones legislativas” que también se dan en el área fiscal, y que a continuación sobre el particular se reflexiona.

Con el ánimo de ofrecer una idea general sobre la omisión legislativa diremos que significa toda inercia o silencio del legislador que deje de concretar un acto de producción normativa que le viene impuesto desde la Constitución.

De acuerdo con la Real Academia de la Lengua, “omisión” proviene del latin *omissio, onis,* que significa “abstención de hacer o decir”; “falta por haber dejado de hacer algo necesario o conveniente en la ejecución de una cosa opor no haberla ejecutado”; y ¨flojedad o descuido de quien esta encargado de un

asunto".[676] El diccionario del español moderno señala además dos nociones mas: "dejar de cumplir" y "negligencia"[677] y, a su ves, el Diccionario del español usual en México Añade: "acto de omitir, de no incluir o de no hacer algo".[678]

En palabras de Diaz de Leon. "la omisión es una manifestación de la voluntad que se exterioriza en una conducta pasiva, en un "no hacer".[679]

Por tanto, creemos que la omisión jurídica (en general) requiere de dos elementos cardinales. A saber: una norma que demanda un determinado hacer a sus destinatarios o espera de ellos cierto comportamiento (elemento formal u objetivo) y un sujeto que, estando obligado a su cumplimiento, voluntariamente la transgrede al no acatarla en lo absoluto o al observarla inacabadamente (elemento material o subjetivo).[680]

El primer elemento lo vemos materializado en la obligación que tiene el Congreso de la Union de hacer leyes y/o normas en materia de impuestos federales, obligación que esta consagrada en la CPEUM;[681] y el segundo elemento, es el destinatario de las normas, que son la sociedad misma.

Tambien existe omisión cuando el legislador no realiza de manera correcta su encargo, es decir, cuando sobre tema particular de las contribuciones, su labor como creador de leyes se ve reflejado en un producto terminado poco viable y falto de tecnica legislativa.

La omisión legislativa puede ser absoluta o relativa. La omisión legislativa absoluta o total se presenta cuando el legislador no desarrolla en forma y

---

[676] Diccionario de la lengua española, *op. cit.*, p. 1620.
[677] Alonso, Martin, *Diccionario del español moderno,* 3era reimpresión, México, Aguilar, 1992, p.742.
[678] Lara, Luis Fernando, *Diccionario del español usual en México,* El colegio de México, Centro de Estudios Lingüísticos y Literarios, 1996, p. 654.
[679] Diaz de Leon, Marco Antonio, *Diccionario de derecho procesal penal,* México, Porrua, 1986, p. 1186.
[680] Santos Flores, Israel, *La omisión legislativa en materia tributaria. El caso México,* Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, 2011, México, p. 11.
[681] Artículo 73, fracción VII.

materialmente la obligación que le es impuesta por la norma dirigente, haciendo brillar su completa pasividad frente al mandato que no obedece (en lo absoluto). Este es el tipo de omisión que más lacera al ordenamiento jurídico, que produce más indefensión e inseguridad a los destinatarios de la norma inexistentes, y que platea mayores retos para su posible solución jurídica.[682]

Por su parte, la omisión relativa o parcial se advierte por la insuficiencia en el ámbito regulador de la norma; es decir, en estos supuestos el legislador sí acata su deber de legislar pero lo hace de manera deficiente o incompleta vulnerando en la mayoría de los casos, el principio de igualdad ante la ley.[683]

En un Cogreso de la Union como el que tenemos en México, donde nuestros legisladores estan mas preocupados de intereses personales o de partido, que de hacer bien la tarea que por mandato constitucional deben hacer, vemos una labor legislativa que en poco ayuda al mejoramiento de las instituciones y de sus respectivas leyes.

Por su parte, Gavara de Cara apunta que "la omisión parcial se puede interrelacionar directamente con la insuficiencia normativa en la ley, ya que implica una acción incompleta, mal o insuficientemente realizada por el legislador de la que se puede derivar un defecto de protección de los derechos fundamentales".[684]

Ahora bien, por lo antes expuesto, podemos entender la omisión legislativa de los derechos fundamentales del contribuyente, en una primera aproximación en general, como la vulneración del artículo 31, fracción IV constitucional causada por la inactividad, inclusive parcial, preponderante del Poder Legislativo, que impide efectivizar los principios materiales de justicia tributaria, siempre que su pasividad sea irracional e injustificable o su actuación lesione el principio de igualdad

[682] Santos Flores, Israel, *op. cit.,* p. 34.
[683] *Idem.*
[684] Gavara de Cara, Juan Carlos, *El control de las omisiones del poder publico en materia de derechos fundamentales,* Revista de derecho publico, Madrid, num 69, 2007, p. 102.

tributaria, implicando una afectación a los particulares, ya sea por que haga nugatorios los derechos fundamentales del contribuyente o cause inseguridad jurídica.

A partir de la superación del juez como legislador negativo, los constitucionalistas se han inquietado por estudiar las formas de control judicial de las omisiones legislativas. Uno de ellos, Morin Urbina, enlista las siguientes alternativas de solución a las omisiones legislativas:[685]

1. Que la función no ejercida sea transferida de pleno derecho a otro organismo.
2. Que el organo de control integre el orden normativo lagunoso resolviendo el caso con efecto limitado al mismo (Decision estimatoria aditiva concreta).
3. Que el organo de control dicte directamente y con efecto general la norma omitida (Decision estimatoria aditiva impersonal).
4. Que el organo de control intime al organo remiso a dictar la reglamentación en un plazo que se fije (decision estimatoria exhortativa).

En ese sentido, no debemos de perder de vista que lo antes planteado no es la mejor de las soluciones, pues esto no se trata solo de llenar lagunas en la ley o corregir la interpretación o alcance de una norma legal inoperante, pues si bien abona a la solución de problemas, es la perspectiva del juzgador que es tecnica, y en muchas de las ocaciones se aparta de la realidad de las cosas, por su comprensible naturaleza jurídica.

En ese orden de ideas, a partir del analisis de diversas sentencias de los tribunales constitucionales Fix-Zamudio y Ferrer Mac- Gregor coinciden en que “cuando la omisión se atribuye al mismo legislador, la sentencia constitucional solicita a los legisladores cumplan con la obligación fundamental, pero no se le puede imponer de manera imperativa; en cambio si el incumplimiento de una

norma general se debe a la autoridad administrativa se fija un plazo para expedir la norma o normas reglamentarias correspondientes".[686]

Por su parte, las omisiones parciales suelen resolverse mediante fallos aditivos, cuya finalidad es "orientar a los propios legisladores respecto a la forma en que deben enfrentar esa omisión que es preciso superar para lograr su conformidad con la carta fundamental",[687] razon por la que la doctrina italiana ha calificado a estos fallos como sentencias manipulativas, correctivas, sustitutivas e inclusive legislativas.[688]

Si bien lo señalado en el párrafo anterior, tiene sentido, la realidad es que los legisladores solo se dejan orientar por fallos mediaticos sobre temas de trascendencia nacional, y no respecto de sentencias que si bien, no resuelven problemas de gran escala, pero para determinados grupos de personas son la diferencia entre seguir existiendo economicamente o cerrar centros de trabajo.

En relación a lo anterior, nuestro maximo organo jurisdiccional planteó, por vez primera, un concepto y una tipología de las omisiones legislativas:

> **OMISIÓN LEGISLATIVA. SU CONCEPTO.** Una de las funciones primordiales en que se desarrolla la actividad del Estado es la legislativa, generando normas que permitan la convivencia armónica de los gobernados, la realización y optimización de las políticas públicas del Estado, además de garantizar la vigencia y protección de los derechos fundamentales de las personas. En este contexto, la Norma Fundamental se concibe como un eje y marco de referencia sobre el cual debe desenvolverse el órgano estatal, constituyendo en sí misma un límite y un paradigma de actuación de la autoridad, cuando sea conminada para ello por el Constituyente. Estos mandatos de acciones positivas adquieren especial significado, sobre todo cuando el efecto es dotar de contenido y eficacia a un derecho fundamental, el cual contempla una serie de postulados que representan aspiraciones programáticas, pero también de posiciones y status de los titulares de esos derechos, deviniendo ineludible y necesario el desarrollo de tareas por el legislador ordinario con el propósito de hacer efectivos los derechos previstos en la Ley Fundamental como un sistema de posiciones jurídicas que incluye derechos, libertades y competencias. Por tanto, pueden darse deficiencias dentro del

---

685 Moron Urbina, Juan Carlos, *La omisión legislativa inconstitucional y su tratamiento jurídico,* Revista Peruana de Derecho Constitucional, Lima, núm. 1, 1999, pp. 452 y 453.
686 Fix-Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Las sentencias de los tribunales constitucionales,* México, UNAM, Porrúa, 2009, p. 39.
687 *Ibídem,* p. 37.
688 Santos Flores, Israel, *op. cit.,* p. 161.

proceso legislativo que producen una falla en el mandato constitucional, ya sea derivado de **descuido, olvido o insuficiencia en la creación de la norma** o legislación sobre determinados rubros. En este sentido, la omisión legislativa puede definirse como la falta de desarrollo por parte del Poder Legislativo, durante un tiempo excesivo, de aquéllas normas de obligatorio y concreto desarrollo, de forma que impide la eficaz aplicación y efectividad del texto constitucional, esto es, incumple con el desarrollo de determinadas cláusulas constitucionales, a fin de tornarlas operativas, y esto sucede cuando el silencio del legislador altera el contenido normativo, o provoca situaciones contrarias a la Constitución.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[689]

Es de resaltarse de la anterior tesis, los aspectos que implican la omisión de conciencia por parte del legislador: descuido, olvido o insuficiencia en la creación de la norma, tiempo excesivo para el desarrollo de normas que impiden la eficaz aplicación de otras y el silencio del legislador que altera el contenido normativo, o provoca situaciones contrarias a las leyes o a la constitución, y yo añadiría otra: ignorancia o falta de conocimiento sobre lo que se legisla.

La siguiente tesis da cuenta del tipo de omisiones legislativas, tema del cual ya realizamos algunas consideraciones, tesis que señala lo siguiente:

OMISIONES LEGISLATIVAS. SUS TIPOS. En atención al principio de división funcional de poderes, los órganos legislativos del Estado cuentan con facultades o competencias de ejercicio potestativo y de ejercicio obligatorio, y en su desarrollo pueden incurrir en diversos tipos de omisiones. Por un lado, puede darse una **omisión absoluta** cuando aquéllos simplemente no han ejercido su competencia de crear leyes ni han externado normativamente voluntad alguna para hacerlo; por otro lado, puede presentarse una **omisión relativa** cuando al haber ejercido su competencia, lo hacen de manera parcial o simplemente no la realizan integralmente, impidiendo el correcto desarrollo y eficacia de su función creadora de leyes. Ahora bien, combinando ambos tipos de competencias o facultades -de ejercicio obligatorio y de ejercicio potestativo, y de omisiones -absolutas y relativas-, pueden presentarse las siguientes omisiones legislativas: **a)** Absolutas en competencias de ejercicio obligatorio, cuando el órgano legislativo tiene la obligación o mandato de expedir una determinada ley y no lo ha hecho; **b) Relativas en competencias de ejercicio obligatorio, cuando el órgano legislativo emite una ley teniendo una obligación o un mandato para hacerlo, pero lo realiza de manera incompleta o deficiente; c)** Absolutas en competencias de ejercicio potestativo, en las que el órgano legislativo decide no actuar debido a que no hay ningún mandato u obligación que así se lo imponga; y, **d) Relativas en competencias de ejercicio potestativo, en las que el**

[689] Registro digital: 2005199, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Común, Tesis: I.4o.A.21 K (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo II, página 1200, Tipo: Aislada.

órgano legislativo decide hacer uso de su competencia potestativa para legislar, pero al emitir la ley lo hace de manera incompleta o deficiente.

El Tribunal Pleno, el tres de enero en curso, aprobó, con el número 11/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de enero de dos mil seis. [690]

(El énfasis en negritas es nuestro).

En materia tributaria, la omisión legislativa de los derechos y obligaciones del contribuyente significa la vulneración del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, que impide efectivizar los principio materiales de justicia tributaria, implicando una afectación a los particulares, ya sea por que haga nugatorios los derechos fundamentales del contribuyente o cause inseguridad jurídica.

La solución que tiene la sociedad ante las omisiones legislativas, es el juicio de amparo, para que sean los tribunales de amparo los que obliguen al legislador a corregir su insuficiencia legislativa, solución que es cuestionable, por que existen mas tesis en contra que a favor de esta idea:

OMISIONES LEGISLATIVAS. LOS TRIBUNALES DE AMPARO TIENEN FACULTADES PARA ORDENAR LA RESTITUCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS QUEJOSOS CUANDO ÉSTOS HAYAN SIDO VIOLADOS POR. En un Estado constitucional de derecho todas las autoridades deben respetar la Constitución. Así, aun cuando el Poder Legislativo tenga una función de la máxima importancia dentro nuestro orden constitucional y ésta se le haya encomendado de manera exclusiva -aunque con cierta intervención del Poder Ejecutivo-, también se encuentra sometido a la Constitución. En consecuencia, cuando exista una omisión legislativa el Poder Legislativo no es libre para decidir no legislar. En efecto, cuando la Constitución establece un deber de legislar respecto de algún tema en específico a cargo del Poder Legislativo, el ejercicio de la facultad de legislar deja de ser discrecional y se convierte en una competencia de ejercicio obligatorio. En este escenario, la única manera de mantener un estado de regularidad constitucional es que los tribunales de amparo estén en aptitud de determinar si en un caso concreto una omisión de legislar se traduce además en una vulneración a los derechos de las personas. En esta lógica, sostener la improcedencia del juicio amparo contra omisiones legislativas cuando se alega que vulneran derechos fundamentales implicaría desconocer la fuerza normativa a la Constitución, situación que es inaceptable en un Estado constitucional de derecho. Así, **cuando exista un mandato constitucional expreso dirigido al Poder Legislativo en el que se le imponga claramente el deber de legislar o de hacerlo en algún sentido específico, los tribunales de amparo tienen la responsabilidad de velar por el cumplimiento de la Constitución.**

[690] Registro digital: 175872, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Constitucional, Tesis: P./J. 11/2006, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Febrero de 2006, página 1527, Tipo: Jurisprudencia.

Particularmente, tienen el deber de proteger a las personas frente a las omisiones del legislador, garantizando que éstas no se traduzcan en vulneraciones de sus derechos fundamentales.

Esta tesis se publicó el viernes 16 de marzo de 2018 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[691]

En el mismo sentido de lo señalado con anterioridad, es a través del juicio de amparo indirecto el medio para impugnar la omisión legislativa, principalmente total, asi se desprende del siguiente criterio:

OMISIÓN LEGISLATIVA O REGLAMENTARIA. HIPÓTESIS EN QUE ES PROCEDENTE EL AMPARO INDIRECTO. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo la tesis aislada de la improcedencia del juicio de amparo, cuando se impugna la omisión de la autoridad para expedir disposiciones de carácter general porque, en esos casos, podrían darse efectos generales a la ejecutoria vinculando no sólo al quejoso y a las responsables, sino a todos los gobernados y autoridades relacionadas con la norma creada, contraviniendo el principio de relatividad de las sentencias. Dicho criterio fue emitido antes de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de seis de junio de dos mil once, así como del decreto por el que se expidió la nueva Ley de Amparo de dos de abril de dos mil trece por lo que, adminiculando ambas reformas, actualmente es factible considerar que **el amparo es procedente cuando se reclama la omisión legislativa o reglamentaria, por lo menos, cuando hay un mandato constitucional o legal que obligue a una autoridad y éste no se ha ejecutado. En tal virtud, cuando se impugna la omisión legislativa o reglamentaria debe demostrarse que el deber de actuar de la autoridad en cierto sentido existe, esto es, que un mandato legal obliga a una autoridad a expedir una disposición de carácter general**; y quien tenga interés legítimo puede acudir a reclamar el inactuar de la autoridad. **En esa circunstancia, el juicio de amparo sí es procedente cuando se trate de una omisión legislativa o reglamentaria**, porque en ese supuesto no se pretende satisfacer un interés particular, sino uno legítimo para el cumplimiento de un mandato legal ya existente.

Esta tesis se publicó el viernes 07 de octubre de 2016 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[692]

En relación a lo anterior, resulta relevante el siguiente criterio que señala:

INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISIÓN LEGISLATIVA. ELEMENTOS QUE DEBEN ACREDITARSE PARA SU CONFIGURACIÓN. Para declarar la inconstitucionalidad por omisión legislativa, el juzgador deberá revisar que: a) exista un mandato normativo expreso (de la Constitución, de un tratado internacional o de

[691] Registro digital: 2016423, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Común, Tesis: 1a. XXII/2018 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 52, Marzo de 2018, Tomo I, página 1099, Tipo: Aislada.

[692] Registro digital: 2012767, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Común, Tesis: I.18o.A.11 K (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Octubre de 2016, Tomo IV, página 2995, Tipo: Aislada.

una ley), luego de la declaración en la norma "programática", en la que se establece un derecho fundamental dotado de contenido y alcance, requiera de complementación "operativa" en las leyes o acciones conducentes; b) se configure la omisión del cumplimiento de tal obligación por parte del legislador o funcionario competente de cualquiera de los órganos públicos; y, c) la omisión produzca la violación de un derecho o garantía.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[693]

En razonamientos derivados de la reforma constitucional en derechos humanos, se ratifica que procede el amparo en contra la omisión legislativa:

OMISIÓN LEGISLATIVA. NO PUEDE OPONERSE COMO EXCUSA PARA EL INCUMPLIMIENTO DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL. En la exposición de motivos del proyecto de decreto que reforma los artículos 94, 100, 103, 107 y 112 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Constituyente estableció que los derechos económicos, sociales y culturales reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, deben reconocerse y tutelarse como normas programáticas pero exigibles individual o colectivamente, con plena eficacia jurídica, debiendo contar con garantías adecuadas para su protección. Para lograr ese objetivo, entre otros medios, se dispuso la atribución de los tribunales de la Federación para resolver en amparo toda controversia que se suscite no sólo por normas generales y actos de autoridad, sino también por omisiones en que incurran los poderes públicos al desarrollar los derechos sociales, ya que dada su naturaleza prestacional, las omisiones son su principal medio de violación, expresándolo así el Constituyente como un mandato claro y categórico, precisándose que la protección de los derechos fundamentales es independiente de su carácter individual o social. Ahora bien, con motivo de la mencionada reforma, en la Ley de Amparo se contempla que a través del juicio de amparo se proteja a las personas frente a normas generales, actos u omisiones por parte de los poderes públicos o de particulares, ya sea que se promueva individual o conjuntamente por dos o más personas -colectivamente-, tal es el caso de los derechos colectivos, cuya naturaleza es la supraindividualidad e indivisibilidad, elaborando así el concepto de afectación común, el que resulta básico para la operatividad de la protección a los derechos sociales que, por su naturaleza, inciden en un colectivo. Asimismo, en el artículo 77 de la citada ley se establece expresamente que los efectos de la concesión del amparo pueden versar respecto de actos de carácter omisivo. En esa medida, se colige que el juicio de amparo es un medio de defensa extraordinario que por mandato constitucional puede tener por objeto la solución de controversias de actos de naturaleza omisiva. Lo anterior, en consonancia con la nueva redacción del artículo 1o. constitucional, específicamente en su párrafo tercero, en el cual se estipula que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, lo que de suyo implica, por parte del legislador, el desarrollo de leyes que doten de contenido y eficacia este imperativo constitucional, que protejan y garanticen el abanico de derechos que prevé la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pues el propósito fundamental es hacer operativos, en el plano fáctico, los derechos humanos a través de leyes secundarias que recojan los valores,

[693] Registro digital: 2012767, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Común, Tesis: I.18o.A.11 K (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Octubre de 2016, Tomo IV, página 2995, Tipo: Aislada.

principios y fines de dichas prerrogativas fundamentales. Por lo anterior, una omisión legislativa no puede oponerse como excusa para incumplir un precepto constitucional, argumentando dificultad o incompatibilidad con los efectos en cuanto al cumplimiento de una eventual concesión del amparo, lo que redundaría en una violación al derecho de tutela judicial efectiva previsto en el artículo 17 constitucional, que debe reflejarse en la disponibilidad de recursos efectivos, sencillos y rápidos para dar respuesta y tutela restaurativa a cualquier violación.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.[694]

En síntesis: Para declarar la inconstitucionalidad por omisión legislativa, el juzgador deberá revisar que:[695]

a) Exista un mandato normativo expreso (de la Constitución, de un tratado internacional o de una ley), luego de la declaración en la norma "programática", en la que se establece un derecho fundamental dotado de contenido y alcance, requiera de complementación "operativa" en las leyes o acciones conducentes;

b) Se configure la omisión del cumplimiento de tal obligación por parte del legislador o funcionario competente de cualquiera de los órganos públicos; y,

c) La omisión produzca la violación de un derecho o garantía.

Por su parte, el criterio respecto de las facultades discrecionales se expresa en la siguiente tesis que, al igual que las hasta aquí citadas, también se explica por si misma:

RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS FEDERALES. EL HECHO DE QUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN NO HAYA MODIFICADO LA LEGISLACIÓN QUE REGULA LA MATERIA, NO ACTUALIZA UNA OMISIÓN LEGISLATIVA NI AFECTA LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS GOBERNADOS. De los artículos 73, fracción XXIX-H, 109, párrafo primero y fracción III, y 113, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deriva un sistema de responsabilidad administrativa que, por lo que hace

[694] Registro digital: 2005197, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Materias(s): Común, Tesis: I.4o.A.23 K (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo II, página 1198, Tipo: Aislada.

[695] Teutli Otero, Guillermo, "La omisión legislativa en el constitucionalismo mexicano", *Las facultades constitucionales regladas, las discrecionales y los derechos humanos,* México, pp. 16 y 17. Puede consultarse en: *http://coordinacioneditorialfacultadderecho.com/assets/la_omision_-legislativa.pdf*. Fecha de consulta 21 de julio del 2021.

a la competencia para imponer sanciones a servidores públicos federales (asignada a un órgano formalmente administrativo pero materialmente jurisdiccional), se encuentra supeditado a que el legislador modifique la reglamentación secundaria en términos del artículo segundo transitorio del decreto de reforma constitucional publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de diciembre de 2006. Por ende, el citado artículo 73, fracción XXIX-H, el cual en estricto sentido establece el poder del Congreso de la Unión para emitir leyes que constituyan tribunales de lo contencioso-administrativo que, con plena autonomía para dictar sus fallos, se encarguen de dirimir las controversias entre los particulares y la Administración Pública Federal e impongan las sanciones a los servidores públicos derivadas de los procedimientos de responsabilidad administrativa, no constituye una norma de mandato obligatorio que deba acatar el legislador, sino una regla que le confiere competencia para cambiar un estado de cosas, la cual podrá ejercerse cuando lo estime pertinente, atendiendo a cuestiones de oportunidad y logística. Al respecto, esta caracterización de la atribución legislativa como poder facultativo no implica vulnerar derechos subjetivos. En principio, porque las citadas normas constitucionales no otorgan derechos al servidor público, sino que reconocen poderes al Congreso de la Unión y a las Legislaturas locales e imponen a esos poderes contenidos normativos. Si bien estos contenidos implican medidas de protección a los servidores públicos (por ejemplo, se ordena que las leyes de responsabilidades administrativas deberán implementar cierto tipo de sanciones como la suspensión, destitución e inhabilitación y que la competencia para sancionar tendrá que ser asignada a un tribunal de lo contencioso-administrativo), ello no puede concebirse como el reconocimiento de estrictos derechos subjetivos, pues la disposición constitucional lo que pretende imponer son meros límites y pautas para el ejercicio de la potestad legislativa. La única excepción a esta definición conceptual es el sistema de responsabilidad administrativa entendido en su conjunto como garantía orgánica y la interpretación que se hace de los artículos 109, fracción III y 113, párrafo primero, constitucionales, cuando establecen que para efectos de sancionar a un servidor público, los actos u omisiones deberán afectar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño del cargo público. Estos principios han permeado en el ordenamiento constitucional transversalmente y funcionan no sólo como limitantes a la potestad legislativa, sino como obligaciones que guían las conductas de los servidores públicos. En consecuencia, en el caso concreto no se actualiza una omisión legislativa, dado que no existe un deber absoluto e irrestricto del Congreso de la Unión para legislar sobre la competencia jurisdiccional de los órganos encargados de aplicar sanciones administrativas. El propio poder constituyente le asignó a este poder legislativo un carácter facultativo debido a que no es la legislación secundaria la que condiciona el ejercicio de la atribución legislativa, sino el propio texto de la Norma Suprema es el que permite que, hasta en tanto no se reforme el sistema legal de responsabilidades administrativas de los servidores públicos federales para adecuarlo al nuevo marco constitucional, se aplique la legislación vigente en ese momento en materia de responsabilidades, en la cual son competentes para sancionar ese tipo de conductas los contralores internos y los titulares de las áreas de auditoría, de quejas y de responsabilidades de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Por último, la seguridad jurídica de los gobernados tampoco se ve afectada por no ejercerse el poder para modificar la legislación en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos federales, toda vez que, precisamente, el referido artículo transitorio explica cuál será la situación jurídica que impera hasta en tanto no se lleve a cabo tal adecuación legislativa, de manera que los gobernados tienen plena certeza del marco normativo aplicable a sus conductas y de las autoridades que podrán sancionarlo en caso de incurrir en responsabilidad administrativa.[696]

[696] Registro digital: 2004099, Instancia: Primera Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. CCVIII/2013 (10a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Es valido permitir a los jueces ejercer un control constitucional sobre las omisiones legislativas para nulificar o integrar las leyes, cuestión que no vulnera el principio de división funcional de poderes, pues debe recordarse que el poder publico es uno solo, que para su ejercicio se encuentra dividido en tres (Ejecutivo, Legislativo, Judicial). Es absurdo pensar que un poder no puede ejercer formas de control sobre otro, ya que las relaciones entre poderes del Estado no se aprecian aisladas y puras, sino en "comunicación", que generan pesos y contrapesos al poder mismo.

III. Objeción de conciencia en materia fiscal

Como se ha podido expresar en el desarrollo del presente trabajo de investigación, los problemas analizados tienen su origen basicamente en deficiencias que tienen las leyes fiscales en si mismas y en relación con otras leyes federales de la misma jerarquia y en muchos casos tambien con la CPEUM, deficiencias que hacen dificil y en algunos casos imposible el cumplimiento de la norma, y tomando en consideración que la materia fiscal se centra materialmente en un aspecto muy importante de la persona que es el economico, todo ello (entre otras cosas) genera resistencia del contribuyente u objeción para cumplir con sus obligaciones fiscales, de allí, el presente tema.

Para entender la importancia de este tema en la presente investigación, debemos de partir de entender que es la objesion de conciencia y sus alcances jurídicos.

Para Fichte la conciencia es un "(…) juez de toda convicción (…), que no reconoce sobre si ningun otro juez superior, sino que decida en ultima instancia y de modo inapelable".[697] Mientras que para Hegel la conciencia es "el Tribunal

---

Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 570, Tipo: Aislada.

[697] Soto Paz, José Antonio, *Comunidad política y libertad de creencias. Introducción a las libertades públicas en el derecho comparado,* 2ª ed., Marcial Pons, España, 2003. p. 289.

Supremo, el lugar mas elevado de la interioridad, algo sagrado nunca coaccionable".[698]

Alberto Pacheco Escobedo dice que: "la conciencia es una juicio de nuestro entendimiento practico que, con base en los primeros principios de la moralidad, juzga sobre un acto concreto en orden a la bondad o malicia de dicho acto".[699]

Refiriendose a la *conciencia moral,* que es la que nos interesa, Marsich dice que esta es el conocimiento peculiar que tienen todos los seres humanos de discernir entre el bien y el mal. Es una inteligencia moral, una capacidad mental de juzgar rectamente en cuestiones morales. Es la facultad de formar juicios sobre el valor de los actos humanos.[700]

Podemos entender que la conciencia es una especie de brujula interna que tienen todos los individuos lucidos[701] para ayudarlos a escoger el camino correcto en en ejercicio mental de decision.

Por lo anterior, es importante dejar claro que el organo encargado de calificar la rectitud y certeza de la conciencia debe considerar y proteger las libertades humanas sin dejar en una situación precaria la de los demas; es decir, debe cuidar los derechos fundamentales de la sociedad pero sin caer en el exceso que caracterizaba el utilitarismo.[702]

Rafael Navarro-Valls y Javier Martinez Torron, consideran que la objeción de conciencia es: "La negativa del individuo, por motivos de conciencia, a someterse a una conducta que en principio seria jurídicamente exigible, ya

---

[698] *Ídem.*
[699] Pacheco Escobedo, Alberto, *Ley y conciencia, la objeción de conciencia, cuadernos del instituto de investigaciones jurídicas*, UNAM, México, 1998, p. 21.
[700] Marsich, Humberto, M., *Manual de deontología jurídica*, ediciones Xaverianas, México, 1998, p. 109.
[701] *Ibídem.* p. 113.
[702] Trejo Osornio, Luis Alberto, *La objeción de conciencia en México, el derecho a disentir*, México, Porrúa, 2010, p. 26.

provenga la obligación directamente de la norma, ya de un contrato, ya de un mandato judicial o resolución administrativa".[703]

Se presenta como la confrontación entre la ley y las convicciones personales del objetor.[704] Es un mecanismo que se utiliza de manera individual.

Juan Ignacion Arrieta dice que la objeción de conciencia es: "La pretención publica individual de prevalencia normativa de un imperativo etico personalmente advertido en colision con un deber jurídico contenido en la ley o en un contrato por ella tutelado."[705]

Podemos concluir en este orden de ideas que la objeción de conciencia es una postura individual contraria a la ley o actos de autoridad. Esta postura de discrepancia normalmente es generada por creencias religiosas, ideologicas, principios eticos o morales y tiene como finalidad la no aplicación de la ley o acto en cuestion o su sanción.

El presupuesto basico de la objesion de conciencia es la existencia de una conciencia contraria a la realización del deber jurídico, fuera cual fuere el caso.[706]

Es entendible que se presente la objesion de conciencia, ademas de lo antes dicho y lo sostenido en la presente investigación, por la insuficiencia jurídica de las leyes fiscales, lo cual motiva aun más su incumplimiento, pues el contribuyente (la sociedad), espera que el Estado de derecho se vea materializado en leyes entendibles, realizadas de manera ordenada, coherente y faciles de cumplir.

---

[703] Navarro-Valls, Rafael y Martinez-Torron, Javier, *Las objeciones de conciencia en el derecho español comparado*, Mcgraw-Hill, Madrid, 1997, p. 14.
[704] *Ibidem.*, p. 10.
[705] Arrieta, Juan I., *Las objeciones de conciencia a la ley, objeción de conciencia, cuadernos de Instituto de Investigaciones de la UNAM*, México, 1998, p. 33.
[706] Gascon Arellan, Marina, *Obediencia al derecho y objeción de conciencia*, Centro de estudios constitucionales, Madrid, 1990, p. 321.

La objeción de conciencia como toda figura jurídica es un ente complejo que funciona como un todo, pero que indudablemente, se compone de diversos elementos:[707]

1. Estado. Dentro del analisis de la objeción de conciencia, el Estado juega un papel muy importante ya que es el elemento supra personal contra el que se enfrenta el individuo que objeta determinada ley o acto de autoridad. Si bien el objetor de conciencia se niega a cumplir una ley o acto de autoridad, en primer inicio ataca la aplicación de la ley o el acto pero en un analisis teleológico dicho objetor se enfrenta en último termino al Estado.
2. Objetor. El objetor de conciencia es obviamente aquel individuo que tiende a desobedecer determinada ley o mandato por considerarlo contrario a sus ideales, creencias, ética o ideología.

   Marina Gascon considera que la objeción de conciencia es un derecho que necesita ser ejercitado mediante un procedimiento. Y por lo tanto, el estatus de objetor no se adquiere, sino hasta el momento en que el individuo realiza los actos jurídicos tendientes a proteger su derecho de objeción; la libertad de conciencia es un derecho sustantivo que necesita forzosamente de un procedimiento, es decir de un derecho adjetivo que permita su pleno ejercicio y de este modo el objetor de conciencia adquiera el carácter.
3. Ley objetada. Como hemos mencionado la objeción de conciencia depende de la existencia de un ordenamiento o un acto de autoridad mismos que el objetor considera contrario a sus creencias. En nuestro sistema legislativo se deja en mayor o menor medida un margen de desacuerdo entre las leyes creadas por una minoria de politicos que no siempre representan el interes de la mayoria de la población. Lo cual a pesar de la existencia de la acción de inconstitucionalidad se ve traducido en el aumento cuantitativo de objeciones de conciencia.

[707] Trejo Osornio, Luis Alberto, *op. cit.,* pp. 32-35.

4. Causa de la objesión. La objesión de conciencia nace de la inconformidad de un individuo con determinado ordenamiento jurídico o acto de autoridad, y por ende, esa inconformidad proviene de una conciencia que necesariamente debe ser de las clasificadas como verdaderas o bien formadas.

   Las objeciones de conciencia deben contar con un nexo causal, es decir, con una relación entre la ley que se considera controvertida y la causa generada por la conciencia que implica el detrimento moral en contra del objetante.

Podemos definir la objeción de conciencia desde el el punto de vista jurídico, como "una concreción de la libertad de conciencia que junto con los justos limites, lleva aun individuo a incumplir una determinada disposición legal que le obliga -bajo sanción o privación de un beneficio- a obrar en contra de su conciencia o le impide obrar conforme a ella.[708]

Si sumamos a la insuficiencia legislativa fiscal que impera, el hecho de que por las mismas razones, el contribuyente puede obtener beneficios, ello motiva mas la existencia de la objesion de conciencia del contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales y mejor buscar esquemas de elusion que son posibles ante este mal escenario regulatorio.

La objeción de conciencia en materia fiscal, Navarro Valls la define como la "pretension de excluir de la cuota de impuesto la proporción correspondiente a la suma destinada en los impuestos estatales a materias que el contribuyente entiende contrarias a la propia conciencia.[709] Normalmente los objetores se niegan a realizar los pagos de la parte proporcional de las contribuciones que se destinen a rubros armamentistas, belicos, confines abortistas, a apoyar al algun grupo

[708] Sierra Madero, Dora María, *La objeción de conciencia en México, bases para un adecuado marco jurídico,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2012, p. 17.
[709] Arrieta, Juan I., *op. cit.,* p. 46

religioso, o cualquier otro que el objetor considere inmoral o contrario a sus creencias.

Si se acepta la objeción de conciencia en materia fiscal, seria necesario implementar un sistema restitutorio, en la medida en que la objesión tuviera como finalidad pagar menos impuestos, que no es el caso en el presente trabajo de investigación, pues aquí no nos referimos a cuestiones ideologicas que fomenten la cultura del no pago de contribuciones.

Gascon Abellan, señala que: prima face, no es moralmente reprochable la conducta que estereoriza la conducta aun cuando con ello transgredamos un deber jurídico, ya que actuar en conciencia constituye una de las facetas de la autonomía moral; pero, sin duda, otro principio liberal nos dice que debemos respetar los derechos de terceros, no obligarles a compartir nuestros criterios ni, menos aun, hacer de ellos instrumentos para la satisfacción de los mismos, ya que tal actitud viene impuesta por el imperativo de tratar a cada persona como un fin en si misma.[710]

La libertad y objeción de conciencia como principio constitucional implica varios problemas, pero el más grave es el derivado de la colision de ésta con otros principios, para ello, creemos que la mejor forma de solucionar el conflicto entre principios es la tecnica de la ponderación, misma que debe realizar en su momento el juez constitucional.

La objesión de conciencia es la de un derecho humano, y en particular una derivación y concresion del derecho de libertad de conciencia. Su fundamento seria por tanto el mismo de los demas derechos humanos, osea la dignidad humana y por tanto, al igual que las libertades religiosas, de pensamiento y de conciencia, debe respetarse en todos los casos.[711]

[710] Gascon Abellan, Marina, *op. cit.,* p. 114.
[711] Sierra Madero, Dora María, *op. cit.,* p. 24.

La objeción de conciencia, al ser una concreción de la libertad de conciencia, goza del mismo reconocimiento y protección jurídica de los demas derechos humanos, tanto en el derecho constitucional como en el derecho internacional de los derechos humanos. Por tanto, respetarla es una obligación de todas las autoridades, que incluye a los legisladores ordinarios, no depende de la voluntad del legislador en turno, ni es estrictamente necesario para su reconocimiento en una ley secundaria para poder ejercerlo.[712]

La protección jurídica de la objeción de conciencia en México es todavia incipiente, y su marco jurídico endeble, en parte a una cierta tendencia en algunos casos a considerar al abjetor como un transgresor del derecho y de la ley.

IV. El problema y una crítica del derecho

Las contribuciones federales en México, siempre ha sido un tema presente, tanto para las autoridades competentes, como para la sociedad en su calidad de contribuyente.

La mala situación económica del país desde siempre, hace que la recaudación de contribuciones sea cada vez más difícil, pero la solvencia económica de la sociedad no es solo el factor, existen otros, de los que poco se comenta y también poco se hace, y gira en torno a la deficiente regulación fiscal federal que en mucho casos hace a las normas ineficaces y por ello de fácil incumplimiento.

El contenido de las normas, en cuanto a su eficacia, es un tema legítimo.[713] Se refiere, en términos generales, a que un sistema jurídico depende de su eficacia, de la obediencia de sus leyes; la eficacia de las normas constituye una

[712] *Ibídem.,* pp. 25 y 26.
[713] Correas, Oscar, *Introducción a la critica del derecho moderno*, México, Fontamara, 2006, p. 20.

condición necesaria de la existencia de los sistemas jurídicos.[714]

Fue la filosofía de Kant la que, al reducir la misión del Estado a la de mero custodio del orden jurídico, encargado de asegurar la actuación del derecho y de impedir su violación, y al negar que le correspondiera ocuparse del bien en general, de la felicidad o utilidad común, puso las bases de la moderna restricción a la omnipotencia del Estado. Este mismo pensamiento, emancipado ya del individualismo kantniano, se expresa en la formula del actual Estado de Derecho.[715]

El concepto de estado de derecho se apoya en la idea del que el Estado, realiza una concepción de organización social que ampara los valores de la personalidad humana, quedando sometido, al igual que los ciudadanos a normas jurídicas.

El estancamiento del derecho no es una nota intrínseca a éste. Más bien se liga con la forma en que se manifiesta históricamente el derecho positivo en los países de legislación escrita. Pero, atendidas las dificultades que significaría un cambio en su régimen de formulación y los riesgos que ello comportaría, casi podríamos admitirlo como un defecto inherente al derecho positivo en sí.[716]

Si la sociedad no fuera dinámica y cambiante, poco habría que objetar, pues seguramente las leyes fiscales tendrían la eficacia normativa que se requiere; sin embargo, al estar evolucionando las sociedades de manera cambiante resulta mas complicado tener leyes acordes a la realidad y a la velocidad de los cambios, que tratándose de México es solo una factor de su ineficiencia normativa.

---

[714] Hierro, Liborio R., *La eficacia de las normas jurídicas,* México, Fontamara, 2010, pp. 210 y 211.
[715] Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del derecho*, Barcelona, Bosch, 1947, pp. 446 y 447.
[716] Novoa Monreal, Eduardo, *El derecho como obstáculo al cambio social,* 15ª edición, México Siglo Veintiuno, 2006, p. 33.

No se trata, tan solo, de ese “desequilibrio entre la ley y las circunstancias siempre nuevas, insospechadas y aun asi insospechables, que el obscuro trabajo de la historia con movimiento lento, pero firme e incoercible, va generando, con cierto sentido fatal”, según describe Sebastián Soler. Es la irrupción brusca en la vida social de diferentes condiciones de vida individual y social debidas a nuevos hechos, fuerzas e ideas que alteran muy profundamente los causes de esa vida, tenidos hasta entonces como relativamente estable o, a lo menos, como no propensos a impensados y súbitos giros.[717]

La Legislación transformada en una selva preceptiva. El hallazgo de la disposición pertinente a un caso y el esclarecimiento de si está en vigencia pasá a convertirse en una tarea difícil, larga y de resultados dudosos en cuanto a su buen éxito. Basta esto solo para captar las deplorables consecuencias que tal situación acarrea desde el punto de vista social. El ciudadano se encuentra ante un derecho que esta obligado a obedecer, pero que le resulta casi imposible llegar a conocer.[718]

Por lo anterior, el sistema legal positivo pasa a convertirse en una selva normativa dispersa, que más que ordenar la vida social, la confunde. Esa desorganizada red de preceptos, concluye entorpeciendo la acción de los órganos del Estado y haciendo de los ciudadanos presa del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior a consecuencia, en buena medida, de preceptos legales mal redactados, disposiciones contradictorias y oscuras, difíciles de cumplir o de incumplir.

Varias pueden ser las causas que determinan tan lamentable efecto. Una de ellas puede encontrarse en la falta de preparación y preocupación de nuestros

[717] *Ibídem.,* p. 37.
[718] *Ibídem.,* p. 51.

legisladores que poco les importa el desaseo legislativo que en materia fiscal (y en otra materias seguramente) existe, con leyes carentes de coordinación entre si o con nuestra constitución y los tratados internacionales, como se ha dado cuenta en la presente investigación.

Son varios los autores que hablan del derecho como un conjunto de reglas que imponen un orden dentro de la sociedad; pero hay que estar atento a lo que con la palabra “orden” quiere significar, por que para algunos, visiblemente, se trata del orden callejero o externo, con animo de proteger y conservar intocado en viejo orden. Otros se refieren a él como un “orden normativo”, con un sentido muy ajeno al que hemos establecido.[719]

Los términos utilizados en los textos legales fiscales, deben de redactarse con un lenguaje sencillo y alejado de tecnicismos, tal y como lo establece el propio CFF,[720]con los reenvíos necesarios a otros cuerpos normativos para complementar la ley de que se trate y en virtud de respetar la naturaleza jurídica de las instituciones jurídicas que intervengan, y de respetar también el “orden normativo” antes referido.

Lo anterior, debe ser asi, pues en ocaciones la estructura lógica y gramatical de los enunciados normativos son irregulares o confusas y existe una pluralidad de contextos en los cuales se pueden ubicar las palabras y las expresiones. Estas características de los textos legales propician interpretaciones jurídicas incompatibles.[721]

En materia fiscal federal en México, si tomamos en cuenta que el CFF es la ley marco en materia de contribuciones y dicho código cuenta con pocas figuras jurídicas propias, pues en su mayoría se encuentra conformado por instituciones jurídicas que se encuentran reguladas en otras leyes federales, de allí la

[719] *Ibídem.,* p. 87.
[720] Artículo 36, fracción I, inciso a).
[721] Pérez Carrillo, Agustín, *La derrotabilidad del derecho*, México, Fontamara, 2003, p. 68.

supletoriedad a la que hace referencia el artículo 5º del mencionado código; no debe ser, que por economía procesal y animo recaudatorio, el CFF sin ningún sustento jurídico, deforme instituciones jurídicas de otras leyes propiciando contradicciones, y con ello, violaciones a leyes federales y a la propia CPEUM en algunos casos, como se ha dado cuenta en el presente trabajo de investigación.

El análisis crítico de las nociones jurídicas revela que la materia del derecho es la cooperación humana para la satisfacción de las necesidades concretas de la vida. Pero todo lo que se refiere a las necesidades del hombre y al modo de satisfacerlas, se encuentra condicionado históricamente y, por lo mismo, sujeto a constantes transformaciones. A ello obedece que el contenido positivo de las normas jurídicas no pueda nunca ser fijo y permanente, por que dichas normas surgen, se transforman y desaparecen con las situaciones históricas que las engendran. No deben existir normas jurídicas que sean inmutables y eternas.[722]

Conclusiones

En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, tenemos casos de legalidad, estos es situaciones que se presentan en leyes federales.

Las sociedades de solidaridad social, conocida por sus siglas como SSS, en la actualidad representa uno de los instrumentos jurídicos mas utilizados para eludir el pago del ISR, erosionando la base para su calculo, apoyándose en su ley especial, que es una ley federal denominada LSSS, la cual, permite a este tipo de sociedades que de manera “discrecional” los socios envíen las “utilidades” a un “fondo de solidaridad social” que se utiliza para elevar el nivel de vida de dichos socios principalmente.

En el caso señalado, indudablemente existe un conflicto normativo, pues dos leyes que tienen la misma jerarquía y ámbito de aplicación (LSSS y LISR) se contraponen, pues mientras una permite disminuir de manera discrecional las

[722] Stammler, Rudolf, *La teoría critica del derecho*, México, Fontamara, 2011, p. 14.

utilidades y asi pagar menos ISR, la otra no da esa posibilidad; de allí, que el cumplimiento de una ley (LSSS) produce necesariamente la desobediencia de la otra (LISR).

El arrendamiento financiero, se considera en el CFF como “enajenación”, cuando su ley especial no lo considera como tal, esto es, la LGTOC tratándose de arrendamiento financiero entre particulares, y la LGOAAC y la LIC, cuando interviene alguna entidad del sistema financiero mexicano.

Lo anterior implica que, si una autoridad fiscal quiere cobrar impuestos por enajenación en el arrendamiento financiero, el contribuyente puede negarse, alegando válidamente que las leyes especiales (LGTOC y/o LGOAAC y/o LIC) no lo consideran enajenación, pues la naturaleza jurídica del arrendamiento financiero, regulada en sus leyes propias, si bien establecen como una opción terminal del contrato la compra del bien arrendado, en todo caso se podría considerar enajenación si se establece como opción terminal al inicio del contrato la compra del bien por parte del arrendatario o la venta a un tercero, pero solo en esas circunstancias.

Por extraño que parezca, el CFF considera a una persona física, como “empresa”, con todas las implicaciones que conlleva. Y en esa discusión jurídico-conceptual, que se puede dar en diferentes escenarios (ante el fisco, en tribunales, etc.), se dan las condiciones necesarias para eludir una responsabilidad fiscal que corresponde a una persona física, cuando la responsabilidad se le trate como persona moral, y así evitar el pago del tributo, pagar menos o retardarlo, derivado del conflicto normativo mencionado.

La asociación en participación es un “contrato” por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una o varias operaciones, contrato en el que participan un asociante y un asociado según su ley especial, esto es la LGSM.

Para efectos fiscales se “debe” considerar una “persona moral”, misma que debe de contar con una denominación, según lo establece el CFF.

Según lo establecido en el CFF, respecto a las “copias simples”, basta que tengan sello y firma de la autoridad fiscal, para que tengan el mismo valor que un original, sin necesidad de “cotejo con el original”; situación contraria a lo que señala (en este caso) la LNEP y sus análogos de otros estado de la republica, y la LFCP.

Las “garantías del interés fiscal”, que tienen su génesis en lo siguiente: las autoridades fiscales para asegurar el pago de los créditos a su cargo, el CFF establece diversas formas de garantía contempladas en dicho cuerpo normativo, en el artículo 141 (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, títulos valor o cartera de créditos); también y para los mismos efectos el artículo 143 del CFF establece como forma de garantía el deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo. Asi mismo, tenemos que el RCFF establece como forma de garantía la prenda bursátil, y saldos a favor.

De lo señalado en el párrafo que antecede, el conflicto normativo lo encontramos al momento de que la autoridad fiscal pretende ejecutar alguna de las garantías mencionadas, pues el CFF establece que las garantías (con independencia de su tipo) se harán efectivas a través del “procedimiento Administrativo de ejecución”, como si fueran créditos fiscales, que no lo son, haciendo de lado el CFF la naturaleza jurídica de cada una de las formas de garantía del interés fiscal, naturaleza jurídica que se encuentra regulada en diferentes leyes federales y que establecen claramente su forma de hacerlas efectivas, que es diferente en cada una de ellas, pero que en ningún caso es a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, respecto a los casos de legalidad apuntados, donde se contraponen leyes federales con el CFF principalmente como quedo claramente argumentado, vemos que no son temas de evasión o defraudación fiscal, pues no existe incumplimiento de normas, tampoco existe simulación; asi mismo, vimos que en la mayoría de las ocaciones se presentan ficciones jurídicas en perjuicio del contribuyente y tratándose del abuso de derecho y el fraude a la ley, si se presenta por parte de la autoridad fiscal hacia el particular. Varias son las soluciones, tratándose de las antinomias, aplicar las meta reglas que la doctrina y las tesis aisladas emitidas por nuestros tribunales constitucionales, la aplicación del CCF y/o del principio pro persona, según sea el caso.

En la elusión fiscal derivada de conflictos normativos en materia fiscal, también encontramos casos de inconstitucionalidad, como lo que a continuación se mencionan.

Las conocidas como “multas de fondo”, violan el principio de proporcionalidad de las contribuciones, que en materia fiscal es un principio que deriva del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Sobre el particular, tenemos que a las llamadas “multas de Fondo” que encuentran su fundamento en el CFF y ante el incumplimiento de un contribuyente al pago de alguna contribución, el mencionado Código establece que será acreedor de una multa que va del 55% al 75% de la contribución omitida.

Asi las cosas, tenemos también que conforme a lo establecido en el artículo 2º, ultimo párrafo del CFF, las multas (sanciones) tienen la “misma naturaleza” de la contribución (omitida), es decir, forman parte de la misma. Lo anterior trae como consecuencia que la contribución omitida que contenga ese tipo de sanción (multa de fondo que forma parte de la contribución al participar de su naturaleza), exceda toda proporcionalidad fiscal en relación con el contribuyente, es contraria al principio de proporcionalidad contributiva, derecho fundamental consagrado en

nuestra carta magna.

Si bien, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, en términos de lo establecido en el artículo 16 de la CPEUM, basta que el particular se “aproveche de un error” de la autoridad fiscal (que podría ser un acto de autoridad indebidamente fundado y motivado) para pagar menos contribuciones o no pagar y estaría cometiendo el delito de defraudación fiscal, asi lo señala el artículo 108, primer párrafo, del CFF, sancionando al contribuyente de forma tal que esta por encima de nuestra constitución, pues se insiste, conforme al artículo 16 de la CPEUM los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, por lo que si un acto que no cumpla con esos requisitos y es aprovechado por el contribuyente para pagar menos impuestos o no pagar, no debe considerarse en el CFF esa acción de defensa como un “delito fiscal”, lo cual no debe ser.

El CFF establece como una forma de garantía del interés fiscal a la fianza; cuando esta ultima es exigible por parte de la autoridad fiscal a la afianzadora, el CFF establece que es improcedente el recurso de revocación que dicha afianzadora intente en contra de los actos que tengan por objeto hacer efectiva una fianza por parte de la citada afianzadora; lo cual no debe ser, pues las afianzadoras son personas morales de carácter privado, como cualquier persona moral contribuyente, por lo que no debe negárseles esa instancia revisora de defensa; y mas aún, dicho precepto, en las condiciones en que esta redactado, es claro que está confeccionado, de manera tal que violenta el derecho humano de “igualdad procesal”, establecido en la CPEUM.

Un claro ejemplo de violación al derecho humano de irretroactividad de la ley, consagrado en la CPEUM, en perjuicio del contribuyente, se presenta en el CFF al establecer claramente que “Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero “les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, respecto a los casos de inconstitucionalidad de leyes federales fiscales (específicamente del CFF), vemos que no son temas de evasión o defraudación fiscal, pues no existe incumplimiento de normas, tampoco existe simulación; asi mismo, vimos que en la mayoría de las ocaciones se presentan ficciones jurídicas en perjuicio del contribuyente y tratándose del abuso de derecho y el fraude a la ley, si se presenta por parte de la autoridad fiscal hacia el particular. Varias son las soluciones, tratándose de las antinomias, aplicar las meta reglas que la doctrina y las tesis aisladas emitidas por nuestros tribunales constitucionales, la aplicación de principios constitucionales, asi como del principio pro persona, según sea el caso.

Los problemas planteados y analizados en el presente capitulo, tienen diferentes perspectivas aparte de las ya mencionadas; estamos claros que en buena medida el problema existe por que la ley o leyes no se encuentran confeccionadas de manera adecuada, esto es, existen omisiones o desaciertos en la misma, que crean o agravan la situación. Bajo ese contexto es claro que el legislador ha sido omiso en su actuar, perspectiva que la doctrina ha denominado omisiones legislativas, que también existen en el área fiscal.

Como quedo claro en el desarrollo del presente capitulo del trabajo de investigación, los problemas analizados tienen su origen básicamente en deficiencias que tienen las leyes fiscales en si mismas y en relación con otras leyes federales de la misma jerarquía y en muchos casos también con la CPEUM, deficiencias que hacen dificil y en algunos casos imposible el cumplimiento de la norma, y tomando en consideración que la materia fiscal se centra materialmente en un aspecto muy importante de la persona que es el económico, todo ello (entre otras cosas) genera resistencia del contribuyente u objeción para cumplir con sus obligaciones fiscales, de allí, la objeción de conciencia.

Podemos definir la objeción de conciencia desde el el punto de vista jurídico, como “una concreción de la libertad de conciencia que junto con los justos limites, lleva a un individuo a incumplir una determinada disposición legal que le obliga -bajo sanción o privación de un beneficio- a obrar en contra de su conciencia o le impide obrar conforme a ella.

Las contribuciones federales en México, siempre ha sido un tema presente, tanto para las autoridades competentes, como para la sociedad en su calidad de contribuyente.

La mala situación económica del país desde siempre, hace que la recaudación de contribuciones sea cada ves mas difícil, pero la solvencia económica de la sociedad no es solo el factor, existen otros, de los que poco se comenta y también poco se hace, y gira en torno a la deficiente regulación fiscal federal que en mucho casos hace a las normas ineficaces y por ello de fácil incumplimiento.

El estancamiento del derecho no es una nota intrínseca a éste. Más bien se liga con la forma en que se manifiesta históricamente el derecho positivo en los países de legislación escrita. Pero, atendidas las dificultades que significaría un cambio en su régimen de formulación y los riesgos que ello comportaría, casi podríamos admitirlo como un defecto inherente al derecho positivo en sí.

CONCLUSIONES.

1. El pago de las contribuciones, es un asunto que desde la perspectiva de la obligación, históricamente, por lo menos en México, podemos mencionar sin temor a equivocarnos, que a pocas personas o a nadie les gusta, pues requiere un egreso económico, del cual, para la mayoría de la población en México, no es fácil desprenderse o simplemente no quieren hacerlo.

2. Las contribuciones son una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. Los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.

3. Cuando el contribuyente no paga de manera voluntaria sus contribuciones, esta labor de determinación y cobro de las mismas, debe hacerla el Estado conforme al marco jurídico vigente, respetando en todo momento las garantías individuales y los derechos humanos de los gobernados consagrados en la CPEUM, pues de otra manera no se podrá concebir la idea de vivir como sociedad en un estado de derecho.

4. Los derechos humanos son atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado. La dignidad de la persona humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos u otros derechos necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad; reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida integralmente si excepción alguna. Los derecho humanos son universales en tanto son inherentes a todas las personas y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad. La protección a los derechos humanos es una restricción al ejercicio estatal. El termino “derechos fundamentales” se refiere

a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los tratados internacionales.

5. La parte dogmática de la Constitución recopila las Garantías Individuales, entendidas como las seguridades, respaldos o afianzamientos que el Estado Mexicano otorga a los derechos humanos, de tal suerte que todos los gobernados se encuentran vinculados a asegurar el cabal respeto a estas prerrogativas esenciales. El estado de derecho, es la idea de control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, aparecen, pues, como centrales en el concepto del Estado de Derecho en relación con el respecto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales.

6. Los elementos de las contribuciones son: sujeto (activo y pasivo), objeto, base, tasa o tarifa; la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

7. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha reconocido los principios tributarios en la CPEUM, en el artículo 31, fracción IV, principios que son los siguientes: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto publico.

8. Conforme a las leyes fiscales, los contribuyentes se clasifican en personas físicas y morales, cuyas obligaciones y derechos se encuentran normados principalmente en “Leyes Federales” (y en leyes locales en algunos casos, tratándose principalmente de los Códigos Civiles), que regulan todos los aspectos necesarios para el ejercicio de los derechos, que según las necesidades en particular, pueden tomar diversas formas; por lo cual, dichas leyes son especializadas, pues solo de esa manera se concibe un orden jurídico normativo que se busca sea efectivo.

9. En ese orden de ideas, tenemos: actos de comercio, regulados en el CC; títulos de crédito, regulados en la LGTOC; instituciones bancarias y sus operaciones reguladas por la LIC; aseguradoras y afianzadoras, reguladas por la LISF; intermediarios bursátiles, regulados por la LMV; sociedades mercantiles, reguladas por la LGSM; sociedades civiles, reguladas por el CCF y de los Estados; etc. Y sin mencionar las leyes supletorias para cada caso.

10. El CFF en muchas partes de su articulado, retoma figuras jurídicas de diversas leyes federales, las introduce a dicho Código, en algunos casos respetando su naturaleza jurídica, es decir, como se encuentra regulada dicha figura en su ley especial; y en otros casos, al introducir diversas instituciones jurídicas al citado Código, las “deforma” con el fin de facilitarles a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de determinación y cobro de contribuciones, generando incertidumbre y falta de certeza jurídica de las obligaciones fiscales del contribuyente cuando es sometido por el Estado en su papel de recaudador.

11. Existen también casos, donde diversas leyes federales de la misma jerarquía que el Código Fiscal de la Federación, regulan aspectos que influyen en el ámbito fiscal, aspectos que son contrarios a las leyes tributarias, emanados de cuerpos normativos de la misma jerarquía; situación que en la practica cotidiana, representa problemas y ventajas para la autoridad fiscal y para los contribuyentes; principalmente para estos últimos, representa la posibilidad de eludir el pago de contribuciones, por los conflictos normativos que se presentan, al no estar las diversas leyes federales articuladas (incluyendo las fiscales) de manera sistemática y armónica, que permitan una debida aplicación sin que se den dichos conflictos.

12. Lo anterior, en muchos casos, representa la, posibilidad de pagar o no pagar contribuciones por parte de los contribuyentes, no por falta de leyes al respecto, sino por la mala sistematización de las leyes federales con las leyes fiscales, que ante un entorno donde debe imperar la legalidad, el respeto a los

derechos fundamentales, derechos humanos y sus garantías, la pericia del contribuyente, mas la falta de certeza jurídica por el entramado jurídico fiscal mal sistematizado, genera conflictos normativos, que dan paso a la elusión fiscal.

13. Esta realidad jurídico fiscal, no es nueva, ha existido desde hace mucho y constantemente permea en diversas figuras jurídicas que apoyadas en una ley federal, al ser retomadas por la legislación fiscal, generan conflictos que necesariamente su solución va mas allá del derecho positivo, pues este ultimo es conducido para evidenciar conflictos normativos que se manifiestan a favor o en contra de particulares y de autoridades fiscales, y que definitivamente se alejan de la certeza jurídica que debe prevalecer para las partes y que por la falta de sistematización y armonía entre las leyes federales con las fiscales, el escenario para los actores se torna incierto, donde lo que se impone es la pericia y el mejor manejo de los conflictos normativos “de la mano” de la legalidad, pues esta ultima en muchos casos (como los mencionados y otros) lejos de poner orden, produce incertidumbre jurídica para las partes que necesariamente implica el perjuicio para una de ellas.

14. El tercer párrafo, del artículo 1º constitucional señala en cuanto a los deberes de todas las autoridades (incluyendo las fiscales) y principios rectores de derechos humanos que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

15. Considero sobre el particular y para efectos de la presente investigación, que el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM puede dividirse en dos partes, la primera en la obligación de contribuir, y la segunda que esa obligación sea de se manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes; la

obligación de contribuir, en cuanto a formas y procedimientos, debe ser respetando el principio de legalidad, esto es con toda la certeza jurídica para el contribuyente, conforme al derecho humano de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la CPEUM.

16. Los Derechos fundamentales previstos en los Convenios internacionales en que resultan agraviados los particulares en su carácter de contribuyente, ocurre cuando no se cumple con el presupuestos de contar con un sistema impositivo justo, como en el presente caso de estudio, y el agravio al contribuyente es precisamente a su de propiedad y se violenta también el principio de igualdad.

17. Lo anterior confirma la obligación del Estado mexicano de aplicar procedimientos conforme a derecho, esto es, conforme a las leyes vigentes y aplicables, sin un orden en especial, sino buscando en todo momento el respeto a los derechos fundamentales, es decir, a todos los derechos reconocidos que formen parte de un ordenamiento jurídico.

18. La palabra elusión, desde la perspectiva jurídica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "*engaño"* para impedir la acción del contrario, engaño que no necesariamente implica actuar en contra de la ley.

19. La elusión fiscal, al tener la actitud jurídica de erosionar la base del impuesto o evitar el pago del tributo o retardarlo por parte del contribuyente, doctrinariamente no se considera propiamente un acto contrario a la ley que implique algún tipo de sanción, sino mas bien, implica evitar de manera total o parcial el pago de una contribución, al evitar situarse en el hecho jurídico generador.

20. La evitación o economía de opción, también conocida como “elusión legitima”, son supuestos de no sujeción a la norma tributaria, por no configurarse el hecho generador previsto en la hipótesis de incidencia o en el mandato de pago, por simple abstención o por haber recurrido a formas jurídicas, que aun siendo alternativas, no son por ello ficticias o simuladas.

21. La elusión fiscal como un fenómeno que daña a la hacienda publica, tiene un mejor andamiaje jurídico que no la permite, en su caso, la sanciona, en países como España, Alemania, Italia y Argentina; en México al día de hoy, se han hecho intentos con muchas inconsistencias por parte del legislador para regular la elusión y como consecuencia de ello prohibirla, pues a pesar de contar con recomendaciones al respecto de organismos internacionales, no se han hecho las cosas de manera contundente y clara, lo vemos también en el artículo 5º del CFF, donde el legislador establece la forma de hacer la interpretación y aplicación de la norma tributaria, forma que tiene mas desaciertos que aciertos.

22. Un *conflicto* normativo, se presenta cuando dos o más normas son formal o materialmente incompatibles, lo que implica una contradicción entre dichas normas.

23. En México, la solución a los conflictos normativos, desde el punto de vista jurídico-positivo, no se cuenta con alguna norma jurídica sobre cuya base pudiera preferirse una u otra de las diversas posibilidades existentes en el marco de la norma aplicada. No hay ningún método jurídico-positivo según el cual solo una de las distintas significaciones gramaticales de la norma pudiera ser considerada como justa o recta; supuesto, naturalmente, que se trata de varias posibles interpretaciones del sentido de todas las normas de la ley o del orden jurídico. A pesar de todos los esfuerzos de la jurisprudencia tradicional, no se ha llegado hasta ahora a resolver de modo satisfactorio, objetivamente valido, el conflicto entre la voluntad y su expresión (del legislador), a favor de una u otra.

Todos los métodos de interpretación desenvueltos hasta ahora, no han llevado sino a una solución posible, nunca al único resultado justo.

24. Los conflictos normativos que suceden en materia fiscal, no son solamente por contradicción de normas, sino también por lagunas de la misma y a final de cuentas, por falta de armonía y sistematización de las normas que intervienen en muchos de los actos en materia fiscal.

25. Una evidencia, de muchas que existen, respecto a como se manifiesta la elusión fiscal derivada de conflictos normativos, lo tenemos claramente en las sociedades de solidaridad social.

26. Las sociedades de solidaridad social surgen en la década de los setentas, cuentan con su ley federal, misma que en su artículo 1º, las define como aquellas que se constituye con un patrimonio de carácter colectivo, cuyos socios deberán ser personas físicas de nacionalidad mexicana, en especial ejidatarios, comuneros, campesinos sin tierra, parvifundistas y personas que tengan derecho al trabajo, que destinen una parte del producto de su trabajo a un fondo de solidaridad social y que podrán realizar actividades mercantiles.

27. En las sociedades de solidaridad social, además de la constitución del patrimonio social, debe integrarse un *fondo de solidaridad social* con la parte proporcional de las utilidades obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo; dicho fondo de solidaridad social, conforme a lo que establecen los artículos 1º, 31 y 32 de la LSSS es parte del objeto de este tipo de sociedades, lo cual trae implicaciones y ventajas económicas muy importantes, además de poder realizar actividades mercantiles.

28. El fondo de solidaridad social, en términos generales, debe destinarse a elevar la calidad de vida de los socios; y las cantidades (utilidades) enviadas discrecionalmente a dicho fondo erosionan la base para efectos del

calculo y pago del impuesto sobre la renta, situación legal, pues se hace al amparo de la literalidad de la Ley de Sociedades de Solidaridad Social, ley federal, de la misma jerarquía que las leyes fiscales, implicando en este caso, un conflicto normativo que beneficia solo a un pequeño segmento de la población (socios de las sociedades de solidaridad social), pues al amparo de una ley federal pagan menos impuestos, estos es, derivado de un conflicto normativo, se benefician unos cuantos, por la falta de sistematicidad y armonía en las leyes federales en comento; problema bastante serio, pues no es el único que existe derivado del entramado legislativo desaseado que existe en nuestro país.

29. Las sociedades de solidaridad social en México, son poco fiscalizadas y cada día existe un numero mayor de ellas por el beneficio fiscal que representan.

30. Los términos defraudación fiscal, fraude tributario, o fraude fiscal, se emplean en los siguientes sentidos: El de infracción o ilícito fiscal en general; El técnico jurídico en que la defraudación fiscal es una de las modalidades de la infracción tributaria material, consistente en una infracción llevada a cabo por el contribuyente calificada por una serie de circunstancias, que produce como resultado la sustracción total o parcial de la contribución debida con el consiguiente perjuicio para la hacienda publica.

31. En el abuso del derecho, existe un uso que “sobrepasa las facultades que una norma atribuye”, es decir, lo que empezó como empleo legitimo de facultades conferidas por la norma a un sujeto, degenera y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros; implica una forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: "Excesivo derecho, excesiva injusticia"

32. El fraude de ley suele presentarse como un supuesto de infracción indirecta de la ley. La estructura del fraude consistiría, asi, en una conducta que

aparentemente es conforme a una norma, pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto. El fraude a la ley es frustrar sus propósitos, es violar o eludir el espíritu que la anima y llevar a un resultado contrario al deseado, con el pretexto de respetar su letra; en cuya situación se está finalmente en contra de la ley

33. Hay quienes niegan la existencia del fraude a la ley en el área fiscal, señalando al respecto: *"*o se realiza el hecho imponible o lo que hay es una economía de opción a no ser que la operación sea simulada, o la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto solo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el hecho tipificado como hecho imponible por la ley, de economía de opción; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que solo se podrá hablar de simulación*"*.

34. La ficción se caracteriza tanto por su objetivo, como por el medio a través del cual alcanza este objetivo. El objetivo es el conocimiento de la realidad; y el medio: una falsificación, una contradicción, un artificio, un rodeo y un punto de tránsito del pensamiento.

35. La función técnica de las ficciones jurídicas no es otra que aplicar conclusiones jurídicas a supuestos de hecho no contenidos en la norma y realmente en las premisas y supuestos de hecho. Asi por ejemplo, podríamos estar ante una ficción en los casos en los que el legislador utiliza las frases "se considera", "se reputa", "se entiende que", "se tiene", etc.

36. El objeto de la ficción del derecho es atribuir una consecuencia jurídica a algo irreal; pero también, es importante señalar que el hecho de alterar la realidad para transmitir a lo irreal una consecuencia de derecho, ha logrado funcionar en los sistemas jurídicos. Asi pues, ejemplo de ello lo vemos en las figuras de la negativa ficta y confirmativa ficta, donde a un documento imaginario se le da un sentido y efectos jurídicos.

37. La palabra *simulación,* deriva del latín *simul* y *actio*, palabras que indican alteración de la verdad; ya que su objeto consiste en engañar acerca de la autentica realidad de un acto.

38. La palabra simulación, desde la perspectiva jurídica en general, añade un elemento a destacar, además de los que se desprende su significado gramatical, y es la utilización del "***engaño",*** que no necesariamente implica actuar en contra de la ley. La figura de la simulación se encuentra expresamente regulada en el CCF. Dicho ordenamiento señala: "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".

39. La simulación tributaria consta de dos etapas, la primera relativa a la producción del documento como primer acto de la representación engañosa y su utilización por los sujetos involucrados para fines de evasión fiscal; y la segunda, en la que la simulación se convierte en medio fraudulento para cada uno de los participantes, en tanto que es empleada para que una o ambas partes reproduzcan y multipliquen los efectos de lo simulado en su propia y particular esfera tributaria.

40. La palabra "antinomia" significa, con arreglo a su etimología griega, contradicción real o aparente entre dos leyes, o entre dos pasajes de una misma ley.

41. Necesariamente las antinomias representan un problema de coherencia del sistema jurídico, que lo hace en ocaciones poco funcional por su indebida sistematización y armonía. El sistema jurídico presenta una antinomia cada ves que en un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema.

42. Respecto a la forma de solucionar las antinomias, la doctrina señala algo que denomina “Reglas generalmente aceptadas para su solución”; estas reglas o criterios son tres: cronológico (la ley posterior prevalece sobre la anterior), jerárquico (la ley superior prevalece sobre la inferior) y de la especialidad (la ley especial prevalece sobre la general).

43. La palabra “interpretación”, deriva del latín *interpretatio, -ônis,* que significa acción y efecto de interpretar. Por su parte la palabra “interpretar”, deriva del latín *interpreäri,* que significa explicar o declarar el sentido de algo: traducir algo de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente; explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos; concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad; representar una obra teatral, cinematográfica; ejecutar una pieza musical mediante canto o instrumentos; Determinar el significado y alcance de las normas jurídicas.

44. La “interpretación jurídica*”*, en el lenguaje coloquial la interpretación denota, entre otras cosas, explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad; en consecuencia, la interpretación no es privativa del derecho, ya que toda expresión que contenga un sentido puede ser interpretada y asi interpretar será desentrañar el intimo sentido de la determinada expresión.

45. Existen tres elementos que intervienen en toda interpretación como condición *sine qua non* para llevar a cabo dicha actividad interpretativa: quien hace la interpretación, los métodos utilizados y el resultado obtenido.

46. Para algunos autores, la interpretación de las normas jurídicas, se divide bajo tres criterios, que a su vez, se dividen como sigue: 1. Por los autores o el origen de esta: Autentica o legislativa, Judicial o jurisdiccional, Administrativa o ejecutiva y Doctrinal o privada; 2. Por los medios o métodos utilizados: Gramatical, Sistemático, Teleológico, Histórico, Evolutivo, Significación económica y Contrario

sensu; 3. Por los resultados a los que se llega: Restrictiva, Declarativa o “estricta” y Extensiva.

47. Las normas tributarias operan las mismas normas de interpretación que para la ley en general. Incluso se admite la interpretación analógica para los casos no previstos pero conducentes a su espíritu; la interpretación restrictiva, en caso contrario del anterior, y la adecuadorá para eliminar discrepancias entre disposiciones legales o para adaptarlas al caso típico en alguna parte no esencial.

48. Dentro del orden jurídico, se dice que hay colisión de derechos cuando de aquello que prescriben de normas de igual categoría, surge una contradicción lógica.

49. En el caso de que en un sistema jerarquizado se produjera un conflicto entre un principio constitucional y una regla prevista en la ley, la intervención del legislador en los derechos fundamentales debe ser comprobada conforme al principio de proporcionalidad para determinar la forma en que la regla debe ser limitada. Como Alexy señala, la ponderación forma parte de un principio mas amplio que es el de proporcionalidad, el cual se conforma de tres subprincipios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto.

50. El juicio de ponderación, es una acción de consideración imparcial y proporcional entre aspectos contrapuestos con la finalidad de resolver un conflicto de principios (derechos, bienes jurídicos, intereses, etc.) que suministran justificaciones diferentes y oponibles al momento de adoptar una decisión en un caso concreto, de la que necesariamente habrá de prevalecer uno sobre otro dependiendo de circunstancias específicas.

51. La ponderación implica una forma de razonamiento cuya validez no puede ser comprobada, sino que debe ser justificada con argumentos solidos y

convincentes que tomen en consideración no solamente los principios en colisión, sino su función en el sistema jurídico y la operatividad de éste.

52. Entre otros principios de interpretación de los derechos humanos, surgió el principio pro persona. Este principio fue conceptualizado por el juez Rodolfo E. Piza Escalante en uno de sus votos adjuntos en la determinación oc-5/85 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la que sostuvo que es un "criterio fundamental (…) de los derechos humanos, que obliga a interpretar extensivamente las normas que los consagran o amplían y restrictivamente las que los limitan o restringen (…).

53. En virtud de lo anterior, podemos decir que el principio pro persona implica que el Estado, en cualquiera de sus organismos, actué con la idea de hacer el mayor bien posible y el menor mal posible dentro de un marco reconocido legalmente, se trata de un criterio hermenéutico jurídico de preferencia normativa e interpretativa de los derechos humanos, que debe permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación.

54. La finalidad del principio pro persona supone que al existir distintas interpretaciones de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que mas proteja al titular de un derecho humano; en caso de poder aplicarse dos normas jurídicas, el interprete debe elegir aquella que beneficie mayormente al titular del derecho, sin importar su jerarquía normativa.

55. El principio de interpretación pro homine o pro persona, que se contempla en los artículos 29 de la CADH y 5 del PIDCP, es un criterio hermenéutico, en virtud del cual debe acudirse a la norma mas amplia o a la interpretación mas extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación mas restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o de su suspensión extraordinaria, es decir, dicho principio permite, por una lado, definir la

plataforma de interpretación de los derechos humanos y, por otro, otorga un sentido protector a favor de la persona humana, pues ante la existencia de varias posibilidades de solución a un mismo problema, obliga a optar por la que protege en términos mas amplios.

56. En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, tenemos casos de legalidad, estos es situaciones que se presentan en leyes federales, como los casos de legalidad en la empresa, en la entidades financieras, en la personalidad jurídica, en los contratos, en las actuaciones o tramites y en el aseguramiento del pago, entre otros. También, tenemos casos de elusión fiscal derivado de conflictos normativos, en cuestiones de inconstitucionalidad, como casos de proporcionalidad, de las implicaciones penales por equivocaciones del fisco, en materia de recursos y tratándose de violaciones al principio de irretroactividad.

57. Las sociedades de solidaridad social, conocida por sus siglas como SSS, en la actualidad representa uno de los instrumentos jurídicos mas utilizados para eludir el pago del ISR, erosionando la base para su calculo, apoyándose en su ley especial, que es una ley federal denominada LSSS, la cual, permite a este tipo de sociedades que de manera “discrecional” los socios envíen las “utilidades” a un “fondo de solidaridad social” que se utiliza para elevar el nivel de vida de dichos socios principalmente.

58. En el caso señalado, indudablemente existe un conflicto normativo, pues dos leyes que tienen la misma jerarquía y ámbito de aplicación (LSSS y LISR) se contraponen, pues mientras una permite disminuir de manera discrecional las utilidades y así pagar menos ISR, la otra no da esa posibilidad; de allí, que el cumplimiento de una ley (LSSS) produce necesariamente la desobediencia de la otra (LISR).

59. El arrendamiento financiero, se considera en el CFF como “enajenación”, cuando su ley especial no lo considera como tal, esto es, la LGTOC

tratándose de arrendamiento financiero entre particulares, y la LGOAAC y la LIC, cuando interviene alguna entidad del sistema financiero mexicano.

60. Lo anterior implica que, si una autoridad fiscal quiere cobrar impuestos por enajenación en el arrendamiento financiero, el contribuyente puede negarse, alegando válidamente que las leyes especiales (LGTOC y/o LGOAAC y/o LIC) no lo consideran enajenación, pues la naturaleza jurídica del arrendamiento financiero, regulada en sus leyes propias, si bien establecen como una opción terminal del contrato la compra del bien arrendado, en todo caso se podría considerar enajenación si se establece como opción terminal al inicio del contrato la compra del bien por parte del arrendatario o la venta a un tercero, pero solo en esas circunstancias.

61. El CFF considera a una persona física, como “empresa”, con todas las implicaciones que conlleva. Y en esa discusión jurídico-conceptual, que se puede dar en diferentes escenarios (ante el fisco, en tribunales, etc.), se dan las condiciones necesarias para eludir una responsabilidad fiscal que corresponde a una persona física, cuando la responsabilidad se le trate como persona moral, y así evitar el pago del tributo, pagar menos o retardarlo, derivado del conflicto normativo mencionado.

62. La asociación en participación es un “contrato” por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una o varias operaciones, contrato en el que participan un asociante y un asociado según su ley especial, esto es la LGSM. Para efectos fiscales se “debe” considerar una “persona moral”, misma que debe de contar con una denominación, según lo establece el CFF.

63. Según lo establecido en el CFF, respecto a las “copias simples”, basta que tengan sello y firma de la autoridad fiscal, para que tengan el mismo valor que un original, sin necesidad de “cotejo con el original”; situación contraria a

lo que señala (en este caso) la LNEP y sus análogos de otros estados de la republica, y la LFCP.

64. Las “garantías del interés fiscal”, que tienen su génesis en lo siguiente: las autoridades fiscales para asegurar el pago de los créditos a su cargo, el CFF establece diversas formas de garantía contempladas en dicho cuerpo normativo, en el artículo 141 (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, títulos valor o cartera de créditos); también y para los mismos efectos el artículo 143 del CFF establece como forma de garantía el deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo. También tenemos que el RCFF establece como forma de garantía la prenda bursátil, y saldos a favor.

65. De lo señalado en el párrafo que antecede, el conflicto normativo lo encontramos al momento de que la autoridad fiscal pretende ejecutar alguna de las garantías mencionadas, pues el CFF establece que las garantías (con independencia de su tipo) se harán efectivas a través del “procedimiento Administrativo de ejecución”, como si fueran créditos fiscales, que no lo son, haciendo de lado el CFF la naturaleza jurídica de cada una de las formas de garantía del interés fiscal, naturaleza jurídica que se encuentra regulada en diferentes leyes federales y que establecen claramente su forma de hacerlas efectivas.

66. En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, respecto a los casos de legalidad apuntados, donde se contraponen leyes federales con el CFF principalmente como quedo claramente argumentado, vemos que no son temas de evasión o defraudación fiscal, pues no existe incumplimiento de normas, tampoco existe simulación; asi mismo, vimos que en la mayoría de las ocaciones se presentan ficciones jurídicas en perjuicio del contribuyente y tratándose del abuso de derecho y el fraude a la ley, si se presenta por parte de la autoridad fiscal hacia

el particular. Varias son las soluciones, tratándose de las antinomias, aplicar las meta reglas que la doctrina y las tesis aisladas emitidas por nuestros tribunales constitucionales, la aplicación del CCF y/o del principio pro persona, según sea el caso.

67. Las conocidas como “multas de fondo”, violan el principio de proporcionalidad de las contribuciones, que en materia fiscal es un principio que deriva del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Sobre el particular, tenemos que a las llamadas “multas de Fondo” que encuentran su fundamento en el CFF y ante el incumplimiento de un contribuyente al pago de alguna contribución, el mencionado Código establece que será acreedor de una multa que va del 55% al 75% de la contribución omitida.

68. Asi las cosas, tenemos también que conforme a lo establecido en el artículo 2º, último párrafo del CFF, las multas (sanciones) tienen la “misma naturaleza” de la contribución (omitida), es decir, forman parte de la misma. Lo anterior trae como consecuencia que la contribución omitida que contenga ese tipo de sanción (multa de fondo que forma parte de la contribución al participar de su naturaleza), exceda toda proporcionalidad fiscal en relación con el contribuyente, es contraria al principio de proporcionalidad contributiva, derecho fundamental consagrado en nuestra carta magna.

69. Si bien, todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado, en términos de lo establecido en el artículo 16 de la CPEUM, basta que el particular se “aproveche de un error” de la autoridad fiscal (que podría ser un acto de autoridad indebidamente fundado y motivado) para pagar menos contribuciones o no pagar y estaría cometiendo el delito de defraudación fiscal, asi lo señala el artículo 108, primer párrafo, del CFF, sancionando al contribuyente de forma tal que esta por encima de nuestra constitución, pues se insiste, conforme al artículo 16 de la CPEUM los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, por lo que si un acto que no cumpla con esos requisitos y

es aprovechado por el contribuyente para pagar menos impuestos o no pagar, no debe considerarse en el CFF esa acción de defensa como un “delito fiscal”.

70. El CFF establece como una forma de garantía del interés fiscal a la fianza; cuando esta última es exigible por parte de la autoridad fiscal a la afianzadora, el CFF establece que es improcedente el recurso de revocación que dicha afianzadora intente en contra de los actos que tengan por objeto hacer efectiva una fianza por parte de la citada afianzadora; lo cual no debe ser, pues las afianzadoras son personas morales de carácter privado, como cualquier persona moral contribuyente, por lo que no debe negárseles esa instancia revisora de defensa; y mas aún, dicho precepto, en las condiciones en que esta redactado, es claro que está confeccionado, de manera tal que violenta el derecho humano de “igualdad procesal”, establecido en la CPEUM.

71. Un claro ejemplo de violación al derecho humano de irretroactividad de la ley, consagrado en la CPEUM, en perjuicio del contribuyente, se presenta en el CFF al establecer claramente que “Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero “les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

72. En la elusión fiscal derivado de conflictos normativos, respecto a los casos de inconstitucionalidad de leyes federales fiscales (específicamente del CFF), vemos que no son temas de evasión o defraudación fiscal, pues no existe incumplimiento de normas, tampoco existe simulación; asi mismo, vimos que en la mayoría de las ocaciones se presentan ficciones jurídicas en perjuicio del contribuyente y tratándose del abuso de derecho y el fraude a la ley, si se presenta por parte de la autoridad fiscal hacia el particular. Varias son las soluciones, tratándose de las antinomias, aplicar las meta reglas que la doctrina y las tesis aisladas emitidas por nuestros tribunales constitucionales, la aplicación

de principios constitucionales, asi como del principio pro persona, según sea el caso.

73. Los problemas planteados y analizados en el presente capitulo, tienen diferentes perspectivas aparte de las ya mencionadas; estamos claros que en buena medida el problema existe por que la ley o leyes no se encuentran confeccionadas de manera adecuada, esto es, existen omisiones o desaciertos en la misma, que crean o agravan la situación. Bajo ese contexto es claro que el legislador ha sido omiso en su actuar, perspectiva que la doctrina ha denominado omisiones legislativas, que también existen en el área fiscal.

74. Como quedo claro, los problemas antes mencionados, tienen su origen básicamente en deficiencias que tienen las leyes fiscales en si mismas y en relación con otras leyes federales de la misma jerarquía y en muchos casos también con la CPEUM, deficiencias que hacen difícil y en algunos casos imposible el cumplimiento de la norma, y tomando en consideración que la materia fiscal se centra materialmente en un aspecto muy importante de la persona que es el económico, todo ello (entre otras cosas) genera resistencia del contribuyente u objeción para cumplir con sus obligaciones fiscales, de allí, la objeción de conciencia.

75. Podemos definir la objeción de conciencia desde el el punto de vista jurídico, como “una concreción de la libertad de conciencia que junto con los justos limites, lleva a un individuo a incumplir una determinada disposición legal que le obliga -bajo sanción o privación de un beneficio- a obrar en contra de su conciencia o le impide obrar conforme a ella.

76. Las contribuciones federales en México, siempre ha sido un tema presente, tanto para las autoridades competentes, como para la sociedad en su calidad de contribuyente.

77. La mala situación económica del país desde siempre, hace que la recaudación de contribuciones sea cada ves mas difícil, pero la solvencia económica de la sociedad no es solo el factor, existen otros, de los que poco se comenta y también poco se hace, y gira en torno a la deficiente regulación fiscal federal que en mucho casos hace a las normas ineficaces y por ello de fácil incumplimiento.

78. El análisis crítico de las nociones jurídicas revela que la materia del derecho es la cooperación humana para la satisfacción de las necesidades concretas de la vida. Pero todo lo que se refiere a las necesidades del hombre y al modo de satisfacerlas, se encuentra condicionado históricamente y, por lo mismo, sujeto a constantes transformaciones. A ello obedece que el contenido positivo de las normas jurídicas no pueda nunca ser fijo y permanente, por que dichas normas surgen, se transforman y desaparecen con las situaciones históricas que las engendran. No deben existir normas jurídicas que sean inmutables y eternas.

79. El estancamiento del derecho no es una nota intrínseca a éste. Mas bien se liga con la forma en que se manifiesta históricamente el derecho positivo en los países de legislación escrita. Pero, atendidas las dificultades que significaría un cambio en su régimen de formulación y los riesgos que ello comportaría, casi podríamos admitirlo como un defecto inherente al derecho positivo en sí.

PROPUESTAS

Saber leyes no es conocer sus palabras sino su espíritu y su poder.

Celso.[723]

Con la clara idea de no adoptar una posición sobre el tema (a favor o en contra, ya sea de la autoridad fiscal o del contribuyente), esto es, con la mayor objetividad posible, realizo en este apartado, una serie de propuestas que contribuyan a solucionar *La elusion fiscal por conflictos normativos en México,* propuestas que considero las mas importantes (mas no las únicas), congruentes con la problemática analizada, y que resultan viables conforme a la legislación vigente y aplicable a las instituciónes jurídicas referidas en la presente investigación.

Comenzaremos por realizar algunas propuestas que llamare de LEGALIDAD, posteriormente propuestas de CONSTITUCIONALIDAD, y finalizare con OTRAS PROPUESTAS.

En relación con las propuestas que tienen que ver con cuestiones de **LEGALIDAD** y que son parte de los problemas planteados y analizados en la presente investigación, se tienen las siguientes propuestas.

1. Como se analizo en el transcurso de la investigación, Las sociedades de solidaridad social, representa uno de los instrumentos jurídicos mas utilizados para eludir el pago del ISR, apoyándose en su ley especial, que es una ley federal denominada Ley de Sociedades de Solidaridad Social, la cual, al

[723] Halperin, Gregorio, *op. cit.,* p. 264.

amparo de su artículo 31, permite a este tipo de sociedades erosionar de manera legal, la base para el pago del impuesto mencionado, pues su ley especial (LSSS), permite que de manera “discrecional” los socios envíen las “utilidades” a un “fondo de solidaridad social” que se utiliza para elevar el nivel de vida de dichos socios principalmente y que en buena medida es también deducible.

Por lo anterior el artículo 2, 31 y 32 de la Ley de Sociedades de Solidaridad Social, que dicen:

LEY DE SOCIEDADES DE SOLIDARIDAD SOCIAL

Artículo 2o.- Las sociedades de solidaridad social tendrán por objeto:
I.- La creación de fuentes de trabajo.
II.- La práctica de medidas que tiendan a la conservación y mejoramiento de la ecología.
III.- La explotación sustentable de los recursos naturales.
IV.- La producción, industrialización y comercialización de bienes y servicios que sean necesarios.
V.- La educación de los socios y de sus familiares en la práctica de la solidaridad social, la afirmación de los valores cívicos nacionales, la defensa de la independencia política, cultural y económica del país y el fomento de las medidas que tiendan a elevar el nivel de vida de los miembros de la comunidad.

Artículo 31.- El fondo de solidaridad social se integra con la parte proporcional de las utilidades obtenidas que acuerden los socios aportar al mismo, así como con los donativos que para dicho fin se reciban de las Instituciones Oficiales y de personas físicas o morales.

Artículo 32.- El fondo de solidaridad social sólo podrá aplicarse a:
I.- La creación de nuevas fuentes de trabajo o a la ampliación de las existentes;
II.- La capacitación para el trabajo;
III.- La construcción de habitaciones para los socios;
IV.- Al pago de cuotas de retiro, jubilación e incapacidad temporal o permanente, además de las previstas en el régimen del Seguro Social obligatorio y a otros servicios asistenciales, siempre que tales erogaciones se prevean en las bases constitutivas de la sociedad; y,
V.- Servicios médicos y educativos para los socios, siempre que se reúnan los requisitos a que se refiere la fracción anterior.

Se propone que los artículos mencionados se modifiquen como solución del problema, para quedar de la siguiente manera:

LEY DE SOCIEDADES DE SOLIDARIDAD SOCIAL

Artículo 2o.- Las sociedades de solidaridad social tendrán por objeto las actividades a que se refiere el artículo 1º.

Artículo 31.- El fondo de solidaridad social se integra con las utilidades obtenidas, de los ingresos acumulados, así como con los donativos que para dicho fin se reciban de las Instituciones Oficiales y de personas físicas o morales.

Artículo 32.- El fondo de solidaridad social sólo podrá aplicarse al objeto de la sociedad.

2. Respecto del arrendamiento financiero, que se considera en el CFF como "enajenación", cuando su ley especial no lo considera como tal, esto es, la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC) tratándose de arrendamiento financiero entre particulares, y la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC) y la Ley de Instituciones de Crédito (LIC), cuando interviene alguna entidad del sistema financiero mexicano.

Por lo anterior el artículo 14, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que dice:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:
[…]

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
[…]"

Se propone que la fracción IV, del artículo mencionado, se deroge como solución al problema planteado en la presente investigación, para quedar de la siguiente manera:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:
[…]

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero, simpre y cuando desde el inicio del contrato, se establezca la compra del bien arrendado por el arrendatario al finalizar el contrato
[…]"

3. El problema de investigación analizado y que deriva del CFF, al considerar a una person fisica como empresa, que se encuentra regulado de la siguiente manera:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:
[…]

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."

(El enfasis en negritas es nuestro).

Se propone que el párrafo mencionado, del artículo señalado quede de la siguiente manera como solución del problema:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:
[…]

Se considera empresa la persona moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales."

(El enfasis en negritas es nuestro).

4. Tratandose del contrato de asociación en participación, que en cuanto a su naturaleza jurídica es un "contrato", y el CFF lo considera una persona "moral", al mencionar:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 17-B. […]

La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas **para las personas morales** en las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida a la asociación en participación considerada en los términos de este precepto.

[…]"

(El énfasis en negritas es nuestro).

Se propone que el parrafo, del artículo señalado con anterioridad, se deroge como solución al problema, para quedar de la siguiente manera:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 17-B. […]

Se deroga.

[…]"

5. Respecto al problema derivado de lo establecido en el CFF, al mencionar que las "copias simples", basta que tengan sello y firma de la autoridad fiscal, para que tengan el mismo valor que un original, sin necesidad de "cotejo con el original", señalando, señalando dicho cuerpo normativo lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"**Artículo 63.-** […]
[…]

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos **que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales**, **siempre que** dichas copias, impresiones o reproducciones **sean certificadas por funcionario competente** para ello, **sin necesidad de cotejo con los originales**.

[…]"

(El enfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Se propone que el párrafo de referencia, del artículo señalado antes mencionado, del CFF, quede de la siguiente manera como solución del problema:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"**Artículo 63.-** […]
[…]

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos **que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales**, **siempre que** dichas copias, impresiones o reproducciones **sean certificadas por funcionario competente** para ello, **previo cotejo con los originales**.

[…]"

(El enfasis en negritas y subrayado es nuestro).

6. En el problema relacionado con las garantías del interés fiscal (depósito en dinero, carta de crédito, prenda, hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, títulos valor o cartera de créditos, deposito en dinero en sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, prenda bursátil y saldos a favor), que el CFF, manifiesta que para hacer efectivas dichas garantías, se realice mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como si fueran créditos fiscales, cuando no lo son, además de tener lagunas dicho cuerpo normativo, pues no se refiere a la ejecución de todas las garantías del interés fiscal existentes, al establecer dicho código lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 143.- Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones **II, IV y V** del Artículo 141 de este Código, **se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución**.

[…]

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará **el procedimiento administrativo de ejecución** con las siguientes modalidades:

[…]"

Se propone que el tercer parrafo, del artículo 143, del CFF, de deroge, y el primer párrafo de dicho artículo, quede de la siguiente manera como solución del problema:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 143.- **Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal** a que se refieren este Código y su Reglamento, **se constituirán y se se harán efectivas a través de los procedimientos señalados en las leyes donde se encuentran reguladas en atención a su naturaleza jurídica**."

[…]

Se deroga.

[…]"

(El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

En relación con las propuestas que tienen que ver con cuestiones de **CONSTITUCIONALIDAD** y que son parte de los problemas planteados y analizados en la presente investigación, se tienen las siguientes propuestas:

a) Las llamadas (entre el gremio de los fiscalistas o coloquialmente) "multas de fondo" reguladas en el artículo 76 del CFF que van del 55% al 75% de la contribución omitida y que forman parte de la naturaleza de la misma contribución, conforme a lo establecido en el artículo 2º, ultimo párrafo del citado código, y que además el monto resultante podrá ser aumentado conforme al artículo 77 del mencionado cuerpo normativo; dichas multas atentan el principio de proporcionalidad señalado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues hacen a la cantidad a pagar por parte del contribuyente (contribución omitida, mas multas, que se integran a la contribución) contraria a dicho principio; lo anterior queda evidenciado de la lectura del citado artículo 76, primer párrafo, y artículo 77,

del CFF, que señalan:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

[**…**]"

"Artículo 77. En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:

I. De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.

II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

III. De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente."

Se propone que los artículos antes señalados se derogen, y eso no quiere decir que el contribuyente ante una omisión de pago no sea multado, pues el CFF establece del artículo 78 al 91-B, diversas multas ante el incumplimiento de obligaciones fiscales; los artículos 76 y 77 del CFF, se propone queden de la siguiente manera como solución del problema:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 76. *Se deroga."*

"Artículo 77. *Se deroga."*

b) En relación al problema planteado, consistente en que si el particular se “aproveche de un error” de la autoridad fiscal (que podría ser un acto de autoridad indebidamente fundado y motivado) estaría cometiendo el delito de defraudación fiscal, en términos de lo señalado en el artículo 108, primer párrafo, del CFF, sancionando al contribuyente de forma tal, que esta por encima de nuestra constitución, pues conforme al artículo 16 de la CPEUM los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados; este problema se desprende de la literalidad del citado artículo 108, primer párrafo, que señala:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> **“Artículo 108**.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o **aprovechamiento de errores**, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> […]”
>
> (El enfasis en negritas es nuestro).

Se propone que el primer párrafo, del artículo antes señalado quede de la siguiente manera como solución del problema:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> **“Artículo 108**.- Comete el delito de defraudación fiscal quien omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
>
> […]”

c) Respecto al problema consistente en que las afianzadoras, al garantizar obligaciones fiscales con póliza de fianza, al ser requeridas del pago de dichas pólizas por parte de la autoridad fiscal, el CFF les niega la posibilidad de inconformarse a través del Recurso de Revocación, lo cual, jurídicamente no debe ser, pues las afianzadoras son personas morales de carácter privado, como cualquier persona moral contribuyente, por lo que no debe negárseles esa

instancia revisora de defensa; y mas aún, dicha situación violenta el derecho humano de “igualdad procesal”, establecido en la CPEUM; esto lo vemos en el artículo 126 del CFF, que señala:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> **“Artículo 126**.- El recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.”

Se propone como solución del problema, lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> **“Artículo 126**.- *Se deroga”*

d) Respecto al problema derivado de la violación al derecho humano de no irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna (contribuyente), consagrado en la CPEUM, que se desprende del artículo 6º, segundo párrafo, del CFF, que señala:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

> **“Artículo 6o**.- […]
>
> Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, **pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con <u>posterioridad</u>**.
>
> […]”
>
> (El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Se propone como solución del problema, que el citado precepto legal, quede de la siguiente manera:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 6o.- […]

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, **y les serán aplicables las normas sobre procedimiento <u>vigentes</u> en el momento de dicha causación**.

[…]"

(El énfasis en negritas y subrayado es nuestro).

Por último y no menos importantes, me referire a continuación con **OTRAS PROPUESTAS** relacionadas con la presente investigación.

- Considero que tratandose de la supletoriedad a que hace referencia el artículo 5º, del CFF, y que condiciona a que opere *"cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal"*; este enunciado debe derogarse, pues como vimos en la presente investigación genera incertidumbre y no lleva a nada concreto, pues la doctrina no lo resuelve y los criterios de los organos de la SCJN sobre el particular, tampoco.

- Tratandose de interpretación jurídica en materia fiscal, debiera suspenderse la jurisprudencia que señala la posibilidad de la interpretación por "analogía", pues como se ha dado cuenta en el presente trabajo de investigación, este tipo de interpretación es subjetiva y no tiene limites, se traduce mas bien en una interpretación "extensiva", que no abona a la certeza jurídica; por ello debe de imperar la interpretación "estricta", referida en el numeral 5º, del CFF y ante el vacio legal acudir a la supletoriedad.

- Considero que el principio de "reserva de ley" que se desprende del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, no solo debe referirse a "leyes fiscales" como da cuenta la doctrina y la jurisprudencia, sino también debe abarcar a las "demás" leyes federales, para estar en armonía con el CFF, tratándose de

los problemas planteados en la presente investigación y otros que seguro existen por las mismas razones o análogas.

- En materia de elusion fiscal, hace falta en la legislación fiscal mexicana una verdadera clausula antielusion, pues como se explico en la presente investigación el artículo 5º-A del CFF, es insuficiente. Tenemos como ejemplo de que se pueden hacer las cosas bien en este tema, el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española y el artículo 7º del Código Tributario Italiano, sin perder de vista tambien la "realidad economica" a que hace referencia la legislación tributaria de Argentina y Bolivia (temas de fueron abordados en la presente investigación.

- Ante la omisión legislativa del organo creador de leyes en materia impositiva en México, hace falta algun medio de impugnación constitucional que le de la posiblidad a los particulares de exigir que se legisle con mayor claridad en diversos temas (como los problemas analizados en la presente investigación), y de esa manera, hacer mas perfectible la legislación tributaria, pues aun y cuando existen diversos procedimientos en materia de Amparo, no se ha llegado a algun consenso o camino para que el particular exija una mejor legislación ante omisiones legislativas de normas en lo particular.

LA ELUSIÓN FISCAL POR CONFLICTOS NORMATIVOS EN MÉXICO, es un tema muy amplio y que da para diversos análisis y criticas a favor y en contra; humildemente, espero que el presente trabajo de investigación, aporte a los estudiosos del derecho fiscal, la inquietud sobre el tema y se vayan sumando las voces que queremos de este país un mejor lugar para vivir, con leyes e instituciones que faciliten a los contribuyentes su obligación de contribuir y a las autoridades fiscales su trabajo, para el bien común.

FUENTES DE INFORMACIÓN.

LIBROS.

- Aguayo Avilés, Ángel, y otro, *Comentarios a la reforma a la ley general tributaria,* Pamplona, Arandazi, 1996.

- Albaladejo García, Manuel, *La simulación,* Madrid, Editorial Edisofer, 2005.

- Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales,* Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

- Aparicio Gonzalez, Hector Martiniano, *Desafio del juez en la aplicación del principio pro persona,* México, Editorial Flores, 2019.

- Arrieta, Juan I., *Las objeciones de conciencia a la ley, objeción de conciencia, cuadernos de Instituto de Investigaciones de la UNAM*, México, 1998.

- Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 20 edición, México, Ed. Themis, 2007.

- Atienza, Manuel y otro, *Ilícitos atípicos*, 2ª edición, Madrid, Trotta, 2006.

- Bensusan Areous, Graciela Irma, *La adquisición de la fuerza de trabajo asalariado y su expresión jurídica*, UAM, México, 1982.

- Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales,* 2ª ed., Madrid, CEPC, 2005.

- Bidart Campos, German, *La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional*, Buenos Aires, Ediar, 1987.

- Bobbio, Norberto, *Teoría general del derecho*, Madrid, Debate, 1988.

- Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones,* tomo II, México, Porrúa, 1974.

- Bunge, Mario; *La ciencia, su método y su filosofía*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Siglo XX, 1975.

- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios y economicos de las contribuciones,* México, Thomson Reuters, 2018.

- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La tributación y su constitucionalidad en México,* México, Thomson Reuters, 2015.

- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los derechos humanos en la tributación*, México, Thomson Reuters, 2018.

- Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta: tomo I,* México, Themis, 1995.

- Calvo Ortega, R., *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario. Parte general,* 9a edición, Madrid, Editorial Thomson-Civitas, 2005.

- Carbonell, Miguel y otro, *Convención americana de derechos humanos con Jurisprudencia*, México, Tirant lo Blanch, 2016.

- Carbonell, Miguel, *El ABC de los derechos humanos y el control de convencionalidad,* 2ª edición, México, Porrúa, 2014.

- Carbonell, Miguel, *Sobre la reserva de ley y su problemática actual*, Vinculo Jurídico. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de

Zacatecas, México, No. 42, Abril – Junio 2000.

- Carrasco Perera, Ángel, *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley,* España, Thomson Reuters, 2016.

- Carpizo, Jorge, *Los derechos humanos: una propuesta de clasificación de los derechos civiles y políticos"*, Revista de la Facultad de Derecho de México, México, UNAM, vol. 61, núm. 256, 2012.

- Carrasco Iriarte, Hugo, *Los derechos humanos de los contribuyentes,* México, Porrúa, 2017.

- Carrasquer Clari, Maria Luisa, *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Valencia, Tiran lo Blanch, 2002.

- Castañeda, Mireya, *El principio pro persona experiencias y expectativas*, 2ª edición, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015.

- Castilla, Karlos, *El principio pro persona en la administracion de justicia. Cuestiones constitucionales,* Revista Mexicana de Derecho Constitucional, num. 20, enero-junio de 2009.

- Castrillón Y Luna, Víctor M., *Ley general de sociedades mercantiles comentada,* 2ª edición, México, Porrúa, 2005.

- Cianciardo, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad,* Buenos AiresAbaco-Universidad Austral, 2004.

- Cipollina, S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padua, Editorial Cedam, 1992.

- Cisneros Farías, German, *La interpretación de la ley,* México, Trillas, 2000.

- Covarrubias Rivera, Alejandro, *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México,* 3era edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2019.

- Corte Interamericana de los Derechos Humanos, *Opinion consultiva oc-5/85 del 13 de noviembre de 1985,* serie A, num. 5, parr. 12.

- Correas, Oscar, *Introducción a la critica del derecho moderno*, México, Fontamara, 2006.

- Cruz Parcero, Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos,* Madrid, Trotta, 2007.

- De Buanda, Sainz, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Editorial de Palma, 1996.

- De Castro, Federico, *El negocio jurídico*, Madrid, Editorial Civitas, 1991.

- De Gortari, Eli, *Metodología general y métodos especiales*, España, Océano, 1983.

- De Juano, Manuel, *Curso de finanzas y derecho tributario I, parte general,* Rosario, Ediciones Molanchino, 1963.

- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano,* México, Porrúa, 2001.

- De Pina Vara, Rafael, *Derecho mercantil mexicano*, 9ª edición, México, Editorial Porrúa S. A., 1977.

- Del Vecchio, Giorgio, *Filosofía del derecho*, Barcelona, Bosch, 1947.

- Del Valle Torres, Luis Gerardo, *Sistema fiscal federal mexicano. Su revisión ante las teorías y los principios jurídicos y económicos*, colección de

estudios jurídicos, t. XV, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1999.

- Diez Picazo, Luis Maria, *La derogación de las leyes,* Madrid, Civitas, 1990.

- Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *Derecho tributario, tomo I: teoría general y procedimientos*, México, Thomson Reuters, 2017.

- Doczi, György, *El poder de los limites. Proporciones armónicas de la naturaleza , el arte y la arquitectura,* trad. De Alejandra Vucetich, Buenos Aires, Troquel, 2004.

- Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *Derecho tributario, tomo I: Teoría general y procedimiento,* México, Thomson Reuters, 2017.

- Dworkin, Ronal, *Los derechos en serio,* Barcelona, Ariel, 2002.

- Eliaz Díaz, citado por Carbonell, Miguel, *El ABC de los derechos humanos y el control de convencionalidad, 2*ª edición, México, Porrúa, 2014.

- Esperón Melgar, Gabriela, *Manual de sociedades civiles y mercantiles*, Trillas, México, 1997.

- Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías,* Madrid, Trotta, 2004.

- Ferrara, Francisco, *La simulación de los negocios jurídicos,* Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1960.

- Ferrer Mac-Gregor, Eduardo *et al, Derechos humanos en la constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e* interamericana, México, SCJN-UNAM, 2013.

- Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de derecho financiero español,* Madrid, Marcial Pons, 1992.

- Ferreiro Lapatza, José Juan (2001): "*Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*", Revista Técnica Tributaria, núm. 52, 2001.

- Ferri, L., *La autonomía privada,* traducción española de Luis Sancho Mendizábal, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1969.

- Fix-Zamudio, Hector, *Protección jurídica de los derechos humanos*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 1991.

- Fix-Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Las sentencias de los tribunales constitucionales,* México, UNAM, Porrúa, 2009.

- Fonruge, Giuliani, *Derecho financiero,* vol. II, Buenos Aires, Edit. De Palma, 1962.

- Garcia Bueno, Marco, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, Espeña y México,* colección de estudio juridicos, tomo XVII, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2000.

- García Gómez, Antonio, *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias,* Madrid, Marcial Pons, 2002.

- García Novoa, Cesar, *La clausula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2004.

- García Rendón, Manuel, *Sociedades mercantiles*, 2ª edición, Ed. Oxford, México, 1993.

- Gascon Arellan, Marina, *Obediencia al derecho y objeción de conciencia,* Centro de estudios constitucionales, Madrid, 1990.

- Garza, Servando J., *Las garantías constitucionales en el derecho tributario*

mexicano, 2ª ed., México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002.

- Gascón Abellán, M., *Los hechos en el derecho*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- Gavara de Cara, Juan Carlos, *El control de las omisiones del poder publico en materia de derechos fundamentales,* Revista de derecho publico, Madrid, num 69, 2007.
- Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Volumen I, 3a. Edición, Argentina, De Palma, 1984.
- Giulliani Funrouge, Carlos M; *Derecho financiero*, Volumen I, Tercer Edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.
- Godercho, Pablo Salvador y otro, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal,* Madrid, Civitas, 1999.
- Gonzales Varela, Liliana y otro, *La interpretación de las normas tributarias. El fraude a la ley tributaria,* Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coord.), Manual de derecho tributario, 2ª edición, México, Porrúa, 2008.
- González Vázquez, Saúl, *Material de apoyo de derecho societario y contratos mercantiles*, México, Editorial Heliasta, 2010.
- Godoy Marciano, S., *Fraude a la ley y conflictos en la aplicación de las leyes tributarias,* Madrid, Editorial Institutos de Estudios Fiscales, 2005.
- Graetz, Michael J. y otro, *Federal income taxation: Principles and polices,* New York, Fundation Press, 2005.
- Grizioto, Benvenuto, *Principio de la ciencia de las finanzas,* 6ª edición, Buenos Aires, Roque Depalma, 1959.

- González Salazar, Glona, *Problemas de la mano de obra en México*. UNAM. México. 1971.

- Guastini, Riccardo, *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoria del derecho,* Barcelona, Gedisa, 1999.

- Guastini, Riccardo, *Antinomias y lagunas*, trad. Miguel Carbonell, en Juridica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Panamericana, UIA, México, numero 29, 1999.

- Guastini, Ricardo, *Interpretar y argumentar,* Lima-Perú, Legales Instituto, 2018.

- Guastini, Riccardo, *Estudios de teoría constitucional*, México, unam/Fontamara (serie Doctrina Jurídica Contemporánea, núm. 8), 2001.

- Halperin, Gregorio, *Manual de latín para juristas*, Buenos Aires, Tipografia Editora Argentina, 1946.

- Hierro, Liborio R., *La eficacia de las normas jurídicas,* México, Fontamara, 2010.

- Henderson, Humberto, *Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio pro homine,* Revista del Instituto Interamericano de Derechos Humanos, San Jose de Costa Rica, 2004.

- Hensel, Albert, *Derecho tributario* (traducción por Andrés Báez Moreno y otros), Madrid, Editorial Marcial Pons, 1933.

- Huerta Ochoa, Karla, *Conflictos normativos,* 2ª edición, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de investigaciones jurídicas, 2017.

- Iniciativa de la LSSS, de fecha 30 de abril de 1976, subdirección de archivo

y documentación, H. Congreso de la Unión, Dirección de Servicios de Bibliotecas, documentación legislativa.

- INEGI, Censo Agropecuario 2007, VIII Censo Agrícola, Ganadero y Forestal, México, 2009.

- Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario,* Argentina, Abeledo-Perrot, 1996.

- Jimenez Almaraz, Maria Isabel, “Causas que provocan la evasion fiscal de las empresas mexicanas”, Revista del Centro de Investigacion, Universidad La Salle, Vol. 5, Num. 20, Enero-Junio 2003, México, Distrito Federal.

- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario, parte sustantiva*, 3ª ed., México, Ed. Ecasa, 1991.

- Jiménez Morales, Arturo, *Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos,* México, Tax editores unidos, 2008.

- Kelsen, Hans y otros, *Ficciones jurídicas*, 3º edición, México, Fontamara, 2013.

- Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho,* 2ª edicion, México, Porrúa, 2000.

- Kelsen, Hans, *La teoría pura del derecho,* 2ª edición, México, Gernika, 2000.

- Klatt, Matias y otro, *La proporcionalidad como principio constitucional* universal, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.

- Larenz K., *Metodología de la ciencia del derecho*, Barcelona, Ariel, 1966.

- Mantilla Molina, Roberto L., *Derecho mercantil,* México, Porrúa, 2001.

- Marsich, Humberto, M., *Manual de deontología juridica,* ediciones Xaverianas, México, 1998.

- Mathews, Russell, *Anatomía de la elusión y la evasion fiscal*, numero 31, España, Hacienda Publica Española, 1984.

- Medellin Urquiaga, Ximena, *Principio pro persona,* México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal y otros, (serie Metodología para la Enseñanza de la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos, num. 1), 2013.

- Morin, Edgar, *Introducción al pensamiento complejo*, Barcelona España, Gedisa, 2011.

- Moron Urbina, Juan Carlos, *La omisión legislativa inconstitucional y su tratamiento jurídico,* Revista Peruana de Derecho Constitucional, Lima, núm. 1, 1999.

- Navarro-Valls, Rafael y Martinez-Torron, Javier, *Las objeciones de conciencia en el derecho español comparado,* Mcgraw-Hill, Madrid, 1997.

- Nino, Carlos Santiago, *Fundamentos de derecho constitucional. Análisis filosófico, jurídico y politológico de la practica constitucional,* Buenos Aires, Astrea, 2002.

- Novoa Monreal, Eduardo, *El derecho como obstáculo al cambio social,* 15ª edición, México Siglo Veintiuno, 2006.

- Osvaldo Casás, José, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2002.

- Pacheco Escobedo, Alberto, *Ley y conciencia, la objeción de conciencia,*

cuadernos del instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, México, 1998.

- Padrón y Álvarez, Rafael, *La planeación fiscal*, México, Editado por el autor, 2013.

- Padrón Y Álvarez, Rafael, *La planeación fiscal ¿Sinónimo de defraudación impositiva?,* México, Editorial Martínez Vargas y Cia., sin año.

- Parra Labarca, Ricardo, *La simulación: doctrina y jurisprudencia,* Santiago, Ediciones Jurídicas La Ley, 1994.

- Pérez Arroyo, Fernando, *Derecho financiero y tributario parte general,* 26ª edición, Madrid, Thomson Reuters, 2016.

- Pérez de Ayala, José Luis, y otro, *Derecho tributario I,* Salamanca, Editorial Plaza Universitaria, 1994.

- Pérez Carrillo, Agustín, *La derrotabilidad del derecho*, México, Fontamara, 2003.

- Pollari, N., *Diritto tributario. Tra principi giuridici ed economía della finanza pubblica*, Roma, Editorial Laurus Robuffo, 1995.

- Recasens Siches, Luis, *Introducción al estudio del derecho*, México, Porrúa, 2003.

- Recaséns Siches, Kuis, *Tratado general de filosofía del derecho,* 14ª ed, México, Porrúa, 1999.

- Revilla Cerrillo, Eric Sergio y otro, “Otra mirada a los esquemas reportables”, *Puntos finos, revista especializada de consulta fiscal,* México, Thomson Reuters, año XIV, núm. 302, septiembre 2020.

- Reyes Sánchez, Sinuhe, *Interpretación de las leyes fiscales,* México,

Novum, 2015.

- Ríos Granados, Gabriela, *et al.*, *Derechos de las personas contribuyentes*, tercera edición, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016.

- Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los derechos humanos y sus garantías*, tomo I, México, Porrúa, 2017.

- Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil, teoría general de las obligaciones,* México, Porrúa, 1981.

- Ross, Alf, *Sobre el derecho y la justicia,* Buenos Aires, Eudeba, 1963.

- Rosas Aniceto, Roberto Santillán, *Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México*, Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962.

- Rosembuj, Tulio, *Elementos de derecho tributario,* Barcelona, España, Marcial Pons, 1989.

- Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario,* Madrid, Marcial Pons, 1999.

- Ruiz Almendral, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación practica de la norma general anti-fraude del articulo 15 de la LGT a los ámbitos nacionales y comunitarios*, Madrid, Editorial Aranzadi, 2006.

- Ruiz Almendral, Violeta y Seitz, Georg, "*El fraude a la ley tributaria*", Madrid, Estudios Financieros, núms. 257-258, 2004.

- Sanz De Urquiza, Fernando G., *Interpretacion de las leyes tributarias,* Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2003.

- Sainz de Bujanda, Fernando, *Defraudación tributaria,* México, Revista Indetec, 1978.

- Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero,* volumen 3, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1979.

- Sainz De Bujanda, Fernando, *Nacimiento de la obligación tributaria*, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos IV, Madrid, 1966.

- Saldaña Magallanes, Alejandro, *Curso elemental sobre derecho tributario*, Editorial ISEF, México, 2014.

- Sánchez gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2017.

- Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 2006.

- Sánchez León, Gregorio, *Derecho mexicano de la seguridad social*, Ed. Cárdenas editor y distribuidor, México, 1997.

- Santos Flores, Israel, *La omisión legislativa en materia tributaria. El caso México,* Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, 2011.

- Sierra Madero, Dora María, *La objeción de conciencia en México, bases para un adecuado marco jurídico,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2012.

- Smith, Adam*, La riqueza de las naciones*, trad. Española, Madrid, Aguilar, 1956.

- Splitz, Barry, *International Tax Planning*, 2a edición, Londres, Editorial Butterworths, 1983.

- Stammler, Rudolf, *La teoría critica del derecho*, México, Fontamara, 2011.

- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Compilación de instrumentos internacionales. Sobre la protección de la persona aplicables en México*, omo I, México, 2012, p. XLI.

- Soto Paz, José Antonio, *Comunidad política y libertad de creencias. Introducción a las libertades públicas en el derecho comparado,* 2ª ed., Marcial Pons, España, 2003.

- Tabellini, P., *La alusión fiscale*, Milan, Editorial Guiffré, 1998.

- Tabellini, P., *Il progretto gobernativo antielusiones*, boletín tributario no. 14, Italia, 1997.

- Tamayo, Rolando, *Interpretación constitucional, la falacia de la interpretación cualitativa*, México, Fontamara, 2001.

- Tarsitano A., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, 2008.

- Tapia Tovar, Jose, *La evasion fiscal,* México, Porrua, 2000.

- Trejo Osornio, Luis Alberto, *La objeción de conciencia en México, el derecho a disentir,* México, Porrúa, 2010.

- Tron Petit, Jean Claude y Ortiz Reyes, Gabriel, *La nulidad de los actos administrativos,* México, Porrúa, 2003.

- Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario,* Buenos Aires, Astrea, 2002.

- Vallejo y Arizmendi, Jorge, *La simulación penal,* México, Editorial Stylo,

1947.

- Vanoni Enzio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias,* Madrid, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

- Witker, Jorge, *Como elaborar una tesis en derecho*, Madrid, Editorial Civitas, 1986.

- Witker, Jorge, "Hacia una investigación jurídica integrativa", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, número 22, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

- Wolkmar Gessneer, *El otro derecho comparado, ensayo sobre cultura y seguridad jurídicas en la era de la globalización*, trad. Fix-Fierro, Héctor; México, UNAM, 2013.

- Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil,* Madrid, Trotta, 2009.

- Zamora Pierce, Jesús, *El fraude*, México, Porrúa, 2008.

- Zavala Aguilar, Gustavo, *Hermenéutica fiscal, la interpretación de las disposiciones fiscales,* México, Dofiscal Editores, 2003.

DICCIONARIOS.

- Alonso, Martin, *Diccionario del español moderno,* 3era reimpresión, México, Aguilar, 1992.

- Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. I, 28ª ed, Ed. Heliasta, Argentina, 2003.

- Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. II, 28ª ed, Ed. Heliasta, Argentina, 2003.

- Cabanellas Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual,* t. III, 28 edición, Argentina, Heliasta, 2003.

- Cabanellas Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual,* t. V, 28 edición, Argentina, Heliasta, 2003.

- Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. VI, 28ª ed, Ed. Heliasta, Argentina, 2003.

- Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, Tercera Edición, Oxford University Press México, 2008.

- Diaz de Leon, Marco Antonio, *Diccionario de derecho procesal penal,* México, Porrua, 1986.

- De Gortari, Eli, *Diccionario de la lógica,* México, Plaza y Valdés, 1988.

- Diccionario de la Lengua Española, Real Academia de la Lengua Española, vigésimo segunda edición, Madrid, 2001.

- García Ramírez, Sergio, *Diccionario Jurídico Mexicano*, UNAM, tomo IV, 16ª ed., Porrúa, México, 1985.

- Ibarra Hernández, Armando, *Diccionario bancario y bursátil,* México, Porrúa, 1998.

- Lara, Luis Fernando, *Diccionario del español usual en México,* El colegio de México, Centro de Estudios Lingüísticos y Literarios, 1996.

- Lázaro Carreter, Fernando, *Diccionario de términos filológicos",* 3º edición, España, Gredos, 1998.

- Ricossa, Sergio, *Diccionario de economía",* México, Siglo XXI editores, 2009.

- Ríos Granados, Gabriela, *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, Porrúa, 2007, México.

LEYES VIGENTES.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Código Civil Federal.

- Código de Comercio.

- Código Fiscal de la Federación.

- Código Federal de Procedimientos Civiles.

- Código Penal Federal.

- Código Tributario de Bolivia.

- Código Tributario Chileno.

- Código Tributario Italiano.

- La de Ordenanza Tributaria Alemana.

- Ley de Amparo.

- Ley de Comercio Exterior.

- Ley de Procedimiento Tributario Argentino.

- Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley Federal de Correduría Publica.
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Ley General Tributaria Española.
- Ley de Instituciones de Crédito.
- Ley de Instituciones de Seguros y Fianzas.
- Ley de Sociedades de Solidaridad Social.
- Ley del Mercado de Valores.
- Ley del Notariado del Estado de Puebla.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

SITIOS DE INTERNET.

- Aliterata, “Correccion de textos”, *La corrección de textos y el oficio de corrector,* enero 2017. Puede consultarse en: *https://www.aliterata.com/blog/brocardo/*. Fecha de consulta 06 de julio de 2019.

- Bembibre, Cecilia, “Definisión ABC”, *Campesino,* octubre 2009. Puede consultarse en: *http://www.definicionabc.com/social/campesino.php*. Consultado el 23 de enero de 2019.

- Campos Diaz Barriga, Mercedes, *El abuso del derecho*, México, 2000, p. 57. Puede consultarse en: *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3496/9.pdf*. Fecha de consulta 30 de marzo del 2021.

- Convención sobre la condición de los Extranjeros. Puede consultarse en: *http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D34.pdf*. Fecha de consulta 17 de enero de 2020.

- Convención Americana Sobre Derechos Humanos, *“Derecho Internacional”,* Organización de los Estados Americanos, 2021, Puede consultarse en: *https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm*. Fecha de consulta 27 de mayo del 2021.

- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Se puede consultar en: *https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf*. Fecha de consulta 02 de mayo del 2020.

- Delsol Reviso, a TeamSystem company. Se puede consulta en: *https://www.reviso.com/es/quien-es-el-sujeto-pasivo*. Fecha de consulta 01 de mayo de 2019.

- “Derecho fiscal”, *Significados,* agosto 2014. Puede consultarse en: *https://www.significados.com/derecho-fiscal/*. Fecha de consulta 05 de diciembre de 2019.

- *“*Derecho*”, La guia,* abril 2010. Puede consultarse en: *https://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-certeza*. Fecha de consulta 26 de mayo de 2020.

- Diario Oficial de la Federacion, 09 de diciembre de 2009, Secretaria de Gobernación, México. Puede consultarse en: *https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=12&day=09&edicion=MAT*. Fecha de consulta 09 de diciembre de 2019.

- “Enciclopedia jurídica”, *tipologia societaria,* 2019. Puede consultarse en: *http://www.enciclopedia-juridica.com/d/tipolog%C3%ADa-societaria/tipolog%C3%ADa-societaria.htm.* Fecha de consulta 27 de marzo de 2019.

- Enciclopedia juridica, *A contrario sensu,* 2020. Puede consultarse: *http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/a-contrario-sensu/a-contrario-sensu.htm*. Fecha de consulta 08 der julio de 2019.

- "Enciclopedia juridica", *Colision de derechos,* 2020. Puede consultarse en: *http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/colisi%C3%B3n-de-derechos/colisi%C3%B3n-de-derechos.htm.* Fecha de consulta 25 de marzo de 2020.

- En la Encuesta realizada por el INEGI, se contaron 126 millones 014 mil 024 habitantes en México. "Cuénteme de México. Población". Se puede consultar en: *http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/habitantes.aspx?tema=P*. Fecha de consulta 17 de septiembre de 2021.

- Gobierno de México, "Secretaria de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano", *¿Qué hacemos?,* México. Puede consultarse en: *https://www.gob.mx/sedatu/que-hacemos*. Fecha de consulta 11 de junio de 2019.

- Gobierno de México, "Secretaria del Trabajo yPrevision Social", *¿Qué hacemos?,* México. Puede consultarse en Véase: *https://www.gob.mx/stps/que-hacemos.* Fecha de consulta 11 de junio de 2019.

- Improdex Desarrollo Empresarial S.I., "Informacion para emprendedores, pymes y autonomos", *El objeto social,* 2017. Puede consultarse en: *http://www.creaciondempresas.com/articulos/pg/sociedades/002-200112-El_objeto_social.asp#.WLHUdW_hDIU.* Consultado el 25 de febrero de 2019.

- Lopez Cabia, David, "Impuesto progresivo", *Economipedia, haciendo facil la economia,* diciembre 2016. Puede consultarse en: *https://economipedia.com/definiciones/impuesto-progresivo.html.* Fecha de consulta 27 de mayo de 2019.

- Mantilla Molina, Roberto L., "Las personas y las cosas mercantiles"*, Sujetos del derecho mercantil,* México, p. 142. Puede consultarse en: *http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/2/591/16.pdf.* Consultada el 07 de abril de 2019.

- Mendoza, Breana y otro, "Industrias del mundo", *Industria,* mayo 2015. Puede consultarse en: *https://prezi.com/6bfxvbzzxvlw/la-industria-es-el-conjunto-de-procesos-y-actividades-que-ti/*. Fecha de consulta 27 de marzo de 2019.

- Mendoza, Milos, *¿Qué es la simetria fiscal?. elContribuyente,* septiembre 2018. Puede consultarse en: *https://www.elcontribuyente.mx/2018/09/simetria-fiscal/*. Fecha de consulta 06 de junio de 2019.

- Mendoza Rodriguez, Luis, "Colegio de profesionales en derecho A.C., capitulo Jalisco", *El juicio de ponderacion,* México, julio de 2011. Puede consultarse en: *http://colegiodeprofesionalesenderecho.blogspot.mx/2011/07/el-juicio-de-ponderacion.html*. Fecha de consulta 25 de marzo de 2020.

- Nava Ramirez, Veronica y Roa Jacobo, Juan Carlos, *Prodecon.* Puede consultarse en: *http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MinimoVitalRoaNava_V2.pdf*. Fecha de consulta 06 de junio de 2019.

- Novelo, Roberto, "RobNovelo Impuestos y Finanzas", *Que son las normas de informacion financiera,* México, 2019. Puede consultarse en: *https://www.robnovelo.com/nifs/que-son-las-nifs-normas-de-informacion-financiera-nif/*. Fecha de consulta 21 de noviembre de 2019.

- Oyarsún Anguita, Cristian, *"Los retos en la aplicación de las clausulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea"*, Agencia Estatal de Administracion Tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Instituto de Estudios fiscales, 2017, p. 76. Puede consultarse en: *https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf* echa de consulta 26 de septiembre de 2020.

- Procede del latín *utilĭtas, -ātis*. "Significados", *Significado de utilidad. Qué es utilidad,* marzo 2017. Puede consultarse en: *https://www.significados.com/utilidad/*. Fecha de consulta 13 de febrero de 2019.

- Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, "Lo que todo contribuyente debe saber", *Como se interpretan las leyes fiscales?,* México, p. 10. Puede consultarse en: *http://prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/como-se-interpretan-las-leyes/files/downloads/todo_loq_contribuyente_agosto[7][1].pdf*. Fecha de consulta 08 de julio de 2019.

- Rodriguez-Arias Bustamante, Lino, "El abuso del derecho", *Teoría de los actos antinormativos,* México, p. 30. Puede consultarse en: *https://revistas-*

colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/viewFile/25392/22794. Fecha del consulta 30 de marzo del 2021.

- Rodriguez Mejia, Gregorio, "Obligaciones fiscales", *Boletin Mexicano de Derecho Comparado. Revista del IIJ UNAM,* numero 90. Se puede consultar en: *https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3515/4182*. Fecha de consulta 04 de mayo de 2020.

- Santos Flores Israel, *"Derechos Humanos de los Contribuyentes",* México, febrero 2015. Puede consultarse en: *https://mexico.leyderecho.org/derechos-humanos-de-los-contribuyentes/*. Fecha de consulta 27 de mayo del 2020.

- Significa la existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas juridicas existentes. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, y otros, *"Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional",* t. II, México, Universidad Nacional Autonoma de México, 2014, p. 671. Puede consultarse en: *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3633/5.pdf*. Fecha de consulta 06 de junio del 2020.

- "Temas de derecho", *Clases de patrimonio. Patrimonio colectivo,* octubre de 2012. Puede consultarse en: *https://temasdederecho.wordpress.com/tag/patrimonio-colectivo/*. fecha de consulta 13 de octubre de 2019.

- Teutli Otero, Guillermo, "La omisión legislativa en el constitucionalismo mexicano", *Las facultades constitucionales regladas, las discrecionales y los derechos humanos,* México, pp. 16-17. Puede consultarse en: *http://coordinacioneditorialfacultadderecho.com/assets/la_omision_-legislativa.pdf*. Fecha de consulta 21 de julio del 2021.

- Tomas Moro, *Utopía,* p. 74. Se puede consultar en: *https://www.biblioteca.org.ar/libros/300883.pdf*. Fecha de consulta 17 de enero de 2020.

- Vazquez Lopez, Arturo y otro, "Derecho fiscal", *Supletoriedad del Derecho Federal Comun,* México, 2005, p. 75. Puede consultarse en: *http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/4/1452.pdf.* Fecha de consulta 19 de noviembre de 2019.

- Witker, Jorge, "*Hacia una investigación jurídica integrativa*", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, número 22, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2007. Vease en: *https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3996/5087*. Fecha de consulta 15 de diciembre de 2019.

- Wolkmar Gessneer, "*El otro derecho comparado, ensayo sobre cultura y seguridad jurídicas en la era de la globalización"*, trad. Fix-Fierro, Héctor; México, UNAM, 2013, p. 337. Puede consultarse en: *https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3453-el-otro-derecho-comparado-ensayos-sobre-cultura-y-seguridad-juridicas-en-la-era-de-la-globalizacion*. Fecha de consulta 07 de enero de 2020.

- Yacolca Estares, Daniel, "Historia de las contribuciones en México", octubre 2010. Se puede consultar en: *http://blog.pucp.edu.pe/blog/dyacolca/2010/10/01/historia-de-las-contribuciones-en-mexico/*. Fecha de consulta 02 de mayo del 2020.

ANEXO

Folio No.: 0610100119316

Ciudad de México, a 06 de septiembre de 2016.

Estimado Solicitante:

En atención a lo señalado en su requerimiento de información consistente en:

> *"Cuantas sociedades de solidaridad social están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes?…" (sic).*

La **Administración Central de Operación de Padrones,** adscrita a la **Administración General de Servicios al Contribuyente,** le informa que al 30 de junio de 2016, se encontraban activas en el Registro Federal de Contribuyentes 4,759 sociedades de solidaridad social.

En cuanto a:

> *"…Cuantas sociedades de solidaridad social están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes en los últimos cinco años?…" (sic).*

Se proporcionan las cifras de las sociedades de solidaridad social que se encontraban activas en el Registro Federal de Contribuyentes al cierre de cada ejercicio fiscal para los años 2011 al 2015, agrupadas por año.

Año	***Sociedades de Solidaridad Social***
2011	*4,570*
2012	*4,630*
2013	*4,703*
2014	*4,747*
2015	*4,748*

La **Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías,** adscrita a la **Administración General de Recaudación,** en atención a su solicitud de información, consistente en:

> *"... Cuantas sociedades de solidaridad social a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados? Cuantas sociedades de solidaridad social a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados en los últimos cinco años?....*

Hace de su conocimiento que de acuerdo a las facultades otorgadas por el artículo 16, primer párrafo, fracción XXVIII, en relación con el artículo 17, primer párrafo apartado D, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, que inició su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento y lo dispuesto por el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, esta Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías, es competente para informar respecto de los adeudos que le son remitidos para su cobro por las autoridades determinantes.

Acorde con lo anterior, se informa que en la base de datos con que cuenta esta Administración Central, no se identifica la información requerida, toda vez que en el registro de adeudos no existe un rubro en el cual se capture el dato que clasifique al contribuyente como ***sociedades de solidaridad social***.

Es importante precisar que del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información requerida.

Por lo antes expuesto, resulta aplicable el criterio 7/10, emitido por emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

> ***"No será necesario que el Comité de Información declare formalmente la inexistencia, cuando del análisis a la normatividad aplicable no se desprenda obligación alguna de contar con la información solicitada ni se advierta algún otro elemento de convicción que apunte a su existencia.*** *La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y su Reglamento prevén un procedimiento a seguir para declarar formalmente la inexistencia por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Éste implica, entre otras cosas, que los Comités de Información confirmen la inexistencia manifestada por las unidades administrativas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información que se solicitó. No obstante lo anterior, existen situaciones en las que, por una parte al analizar la normatividad aplicable a la materia de la solicitud, no se advierte obligación alguna por parte de las dependencias y entidades de contar con la información y, por otra, no se tienen suficientes elementos de convicción que permitan suponer que ésta existe. En estos casos, se considera que no es necesario que el Comité de Información declare formalmente la inexistencia de los documentos requeridos."*

Respecto a su requerimiento de información, mediante el cual refiere a:

> "Cuantas sociedades de solidaridad social están dadas de alta a nivel nacional en el Registro Federal de Contribuyentes? Cuantas sociedades de solidaridad social están dadas de alta … … Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobacion por parte del Servicio de Administracion Tributaria? Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años?" SIC.

La **Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría de Comercio Exterior,** adscrita a la **Administración General de Auditoría de Comercio Exterior**, únicamente está en aptitud de pronunciarse por lo relativo a su dos últimos planteamientos los cuales consisten en lo siguiente: *...Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobacion por parte del Servicio de Administracion Tributaria? Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años?"*

En este sentido, se informa que únicamente una sociedad de solidaridad social ha sido sujeta de facultades de comprobación por parte de esta Administración General de Auditoría de Comercio Exterior en los últimos cinco años, considerando la fecha en que fue recibida la presente solicitud.

Finalmente, la **Administración Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal** adscrita a la **Administración General de Auditoría Fiscal Federal**, con relación a sus cuestionamientos le comunica lo siguiente:

- "*…Cuantas sociedades de solidaridad social a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados?*
  Respuesta*:* 35 sociedades
- *"…Cuantas sociedades de solidaridad social a nivel nacional tienen créditos fiscales determinados en los últimos cinco años?*
  Respuesta: 21 sociedades
- *"…Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria?*
  Respuesta: 71 sociedades
- *"…Cuantas sociedades de solidaridad social han sido sujetas de facultades de comprobación por parte del Servicio de Administración Tributaria en los últimos cinco años?"*

  Respuesta: 20 sociedades

Lo anterior con fundamento en los artículos 132, 135 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

A t e n t a m e n t e

Administrador Central de Operación de Padrones
"*Se establece como información confidencial y bajo resguardo el nombre del servidor público con fundamento en el art. 110, fracción XIII de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con el art. 41, último párrafo de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado."*

Héctor Vázquez Luna.
Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías.

Nombre reservado conforme al artículo 110, fracciones I y V de la LFTAIP.
Administradora Central de Apoyo Jurídico de Auditoría de Comercio Exterior.

SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

SAT
Servicio de Administración Tributaria

Dr. Dmitri Fujii Olechko
Administrador Central de Planeación
y Programación de Auditoría Fiscal Federal