

REFLEXIONES EN TORNO A LA PLANEACIÓN FISCAL, EL ABUSO DEL DERECHO Y LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN MÉXICO

Alejandro Torres Rivero

1. Introducción

Uno de los temas más polémicos de la actualidad en el ámbito de la materia fiscal, se refiere a la delimitación de los derechos de actuación de los contribuyentes frente a las autoridades fiscales, específicamente, en cuanto a la determinación de las consecuencias derivadas de dicha actuación que puedan o no dar lugar a la causación de contribuciones establecidas en los distintos ordenamientos aplicables.

En México, los contribuyentes se encuentran en libertad de celebrar los contratos y/o convenios que mejor convengan a sus intereses, así como dedicarse a la actividad que deseen siempre y cuando en ambos casos, se trate de actividades lícitas.

Por su parte, la legislación fiscal, establece los distintos supuestos de causación de las contribuciones, basados principalmente, en el tipo de contrato o actividad realizada por los contribuyentes.

Es decir, en la mayoría de los casos, la legislación fiscal mexicana, respeta la naturaleza jurídica de la actividad realizada por los contribuyentes y se limita a atribuirle cuando lo considera conveniente, consecuencias fiscales.

Ahora bien, un fenómeno no solo local sino claramente globalizado y que se remonta a muchas generaciones atrás, se refiere a la habilidad desarrollada por los contribuyentes o sus asesores profesionales, tendiente a realizar sus actividades o celebrar los negocios jurídicos más convenientes y que detonen la menor carga tributaria a fin de obtener los mayores rendimientos económicos posibles.

Tradicionalmente, esta habilidad ha sido denominada planeación fiscal cuando se desarrolla dentro del marco normativo, esto es, cuando de entre los distintos tipos de actos jurídicos que puede celebrar un contribuyente, elige aquel que resulte menos oneroso por las cargas fiscales que del mismo se deriven pero, sin que se incurra en engaño o simulación.

Sin embargo, en muchas ocasiones, los contribuyentes al realizar sus actividades, tienen como principal o único objetivo, la elusión en el pago de contribuciones y por

ende, disfrazan determinada actividad económica al amparo de alguna institución jurídica que realmente no resulte aplicable al caso, o en el peor de los escenarios, simulan la celebración de algún acto jurídico cuyas consecuencias fiscales son mucho más favorables que las que en la realidad le resultan aplicables al tipo de actividad económica realizada y que permanece oculta a los ojos de terceros.

Ante esta situación, las autoridades fiscales han buscado los instrumentos legales más convenientes para alcanzar su principal objetivo, la recaudación de los recursos tributarios que le permitan al Estado cumplir con sus obligaciones.

En algunos países, se ha decidido que a través de la recharacterización de las actividades u operaciones realizadas por el contribuyente por parte de las autoridades fiscales, se consigue tal objetivo, en la medida en que se atiende a la sustancia y no a la forma de la operación realizada por el contribuyente y es a ésta, a la que se le atribuyen las consecuencias fiscales que detonan la causación de las contribuciones.

A estas reglas se les conoce como disposiciones antielusión de contribuciones o *anti-avoidance rules* en el idioma inglés. Otros países, contemplan en su legislación, que aún y cuando los contribuyentes celebren determinados negocios jurídicos claramente reconocidos y regulados por el derecho privado, para efectos exclusivamente fiscales, la operación será considerada atendiendo a su verdadera sustancia económica y no a su forma, como es el caso de nuestro país en el que en algunos supuestos, la legislación fiscal atribuye consecuencias fiscales a determinadas operaciones que si bien no tienen esa naturaleza en el ámbito del derecho civil o mercantil, sí la tienen exclusivamente para efectos fiscales.

Existe también, el debate de la penalización de las infracciones fiscales como instrumento para prevenir y sancionar la evasión fiscal, a través de la clasificación de determinados delitos fiscales que busquen inhibir las conductas de los contribuyentes para evadir el pago de contribuciones.

La principal dificultad para elegir de entre las distintas alternativas mencionadas, consiste en delimitar hasta qué punto es válido que los contribuyentes elijan libremente las actividades que desempeñen, respetándolas y atribuyendo a las mismas las consecuencias fiscales correspondientes o bien, cuándo en realidad el contribuyente ha forzado legal o ilegalmente, las instituciones jurídicas respectivas bien a través del abuso del derecho, fraude a la ley, o de la simulación de actos jurídicos, con el consecuente engaño a las autoridades fiscales.

Resulta muy difícil identificar en qué casos el particular ha realizado una verdadera planeación fiscal o bien, ha evadido o defraudado al Fisco Federal, y por ende, tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales, se enfrentan en una constante lucha los unos por causar y pagar las menores contribuciones posibles dentro del marco de la ley, y los otros, por recaudar las contribuciones que deban resultar atribuibles a la actividad económica desempeñada por los contribuyentes.

Este ensayo, busca identificar las principales características de las actividades en cita, planeación fiscal, abuso del derecho y defraudación fiscal, con sus respectivas regulaciones y efectos, para facilitar comprender en qué casos nos encontramos ante la presencia de dichas figuras y qué consecuencias podemos esperar de las mismas.

En algunas ocasiones me refiero al Derecho Comparado para demostrar que se trata de un fenómeno no privativo del sistema jurídico mexicano y que en la gran mayoría de los casos, se sigue una trayectoria similar en la forma en que se aproximan al mismo y cómo le ponen solución, dependiendo de si corresponden a la tradición del Derecho Romano o a la del Derecho Anglosajón.

2. La planeación fiscal

2.1. Concepto

La planeación fiscal consiste en la elección por parte del contribuyente, del acto(s) jurídico(s) mas convenientes a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el menor costo fiscal posible, sin violentar la ley.

“Se podría decir de la planeación fiscal que es auténticamente una lucha entre Hacienda y el contribuyente, en la cual la primera tratará de allegarse la mayor cantidad posible de tributos, en tanto que el contribuyente luchará por pagar lo menos posible, pero siempre dentro del marco legal. Esto, a lo que se denomina lucha, está caracterizado por determinadas reglas que deben respetar ambas partes, muchas de las cuales se derivan principalmente del principio de *‘está permitido realizar todas las conductas que no estén explícitamente prohibidas’*, reglas a las que se les conoce como planeación fiscal.

Dentro de estas reglas es válida la interpretación de las leyes en lo no previsto por las leyes fiscales, y que aprovechadas por el contribuyente sean consideradas como planeación fiscal. También **las lagunas** de la ley favorecerán a los contribuyentes en atención al principio de que *‘está permitido realizar todas las conductas que no estén explícitamente prohibidas’* y que encuentran vigor en la garantía de legalidad, interpretada como que todo lo no expresamente prohibido está permitido, por más que pueda parecer injusta o ventajosa la posición del contribuyente ante los ojos de Hacienda.”¹

Así las cosas, un elemento distintivo de la planeación fiscal con las demás actividades que pueden realizar los contribuyentes con la misma finalidad de obtener las menores cargas tributarias posibles, consiste en no contrariar las disposiciones legales aplicables, pues de lo contrario, nos encontraríamos ante la presencia del abuso del derecho o bien, de la evasión y defraudación fiscal, figuras que son analizadas con posterioridad en este ensayo.

En la planeación fiscal, al igual que en las demás estrategias desarrolladas por el contribuyente, el elemento ingenio juega un papel fundamental en la constante búsqueda de ser mas competitivos y exitosos en la empresa que se haya elegido.

En ocasiones, una adecuada planeación fiscal determina la viabilidad o no de una operación e incluso, la supervivencia misma de una empresa.

Dada la complejidad y dinamismo con el que se desarrolla la economía, las leyes fiscales se tornan más complejas y cambiantes pues buscan precisamente, no quedarse a la zaga de los avances tecnológicos ni de la invención de nuevas figuras económicas que

1 González-Salas Campos, Raúl. Los Delitos Fiscales. Pérez Nieto Editores, Estudios Monográficos, México 1995.

tienen que encontrar al amparo del principio de legalidad tributaria, una clara y específica regulación que permita la causación de contribuciones en un caso específico.

Ante este escenario, los asesores y expertos fiscales juegan un papel preponderante pues es indispensable conocer con precisión, las distintas instituciones jurídicas para elegir aquella figura que resulte apropiada y más conveniente para conseguir los objetivos buscados por el contribuyente, incluido entre ellos, desde luego, evitar cargas fiscales innecesarias.

Sin embargo, un aspecto sumamente relevante y que por ende, requiere de una atención particular, se refiere a establecer hasta qué punto la elección del vehículo jurídico empleado por el contribuyente tiene una justificación mas allá meramente, de los beneficios fiscales que provoca, pues posiblemente, si no se produjeran éstos, se hubiese utilizado otra figura jurídica.

No debe perderse de vista que los contribuyentes pueden válidamente, evitar costos innecesarios pero, siempre y cuando, su actuación no viole la ley o propicie un abuso del derecho al forzar instituciones jurídicas que no son las idóneas al caso en cuestión.

2.2. Fundamento Constitucional

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 5, contempla la garantía individual conocida como libertad de trabajo y de contratación al disponer textualmente lo siguiente:

“A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esa libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad...”

Al amparo de dicha garantía constitucional, los contribuyentes se encuentran en libertad de celebrar los actos jurídicos que mejor convengan a sus intereses en el desarrollo de sus actividades, con las limitantes a que el propio precepto constitucional se refiere.

Consecuentemente, los contribuyentes al diseñar las estrategias de actuación en el desarrollo de sus actividades para ser más competitivos y por ende, productivos, eligen las figuras o vehículos jurídicos que les permitan alcanzar dicho objetivo.

En este sentido, conviene resaltar el hecho de que si un contribuyente puede elegir de entre distintos contratos para realizar determinada transacción, podrá libre y válidamente, escoger aquel que resulte mas efectivo y económico, considerando inclusive, las repercusiones fiscales que el mismo detone.

Es decir, los contribuyentes de ninguna manera, se encuentran obligados a elegir el contrato o instrumento jurídico que genere la mayor cantidad de contribuciones en beneficio de las autoridades fiscales, sino que en la medida de que el camino elegido no vulnere la ley, se encuentran en plena libertad de seleccionar el mas conveniente a sus intereses.

En relación con el tema que nos ocupa, resultan sumamente interesantes las reflexiones que en su trabajo como ponente general, realiza el Sr. Frederik Zimmer respecto del tema a debatir en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional a celebrarse en el próximo mes de septiembre en Oslo Noruega, relativas a la forma y la sustancia en el Derecho Fiscal:

“Sin embargo, el concepto de las transacciones artificiales y doctrinas análogas debe equilibrarse frente al principio, que parece ser básico en muchos países, de que el contribuyente debe tener libertad para organizar sus asuntos del modo que elija y que no está obligado a elegir las transacciones que conducen a impuestos más altos que otras posibilidades. La declaración clásica de este principio se haya en el caso judicial estadounidense *Helvering v. Gregory* de 1934: ‘Toda persona puede organizar sus negocios de modo que sus impuestos sean lo más bajos que sea posible; no está obligado a elegir el procedimiento que dé más ingresos a la Tesorería’. Asimismo, el concepto de *Gestaltungsfreiheit* es fundamental en la legislación fiscal de Alemania y Austria, y en Bélgica, el Tribunal de Casación se ha referido al principio de la ‘libre elección de la ruta con menos impuestos’ como argumento para rechazar la doctrina de la *fraus legis* en la legislación fiscal.

La llamada ‘doctrina de elección’, elaborada por el Tribunal Supremo de Australia en los años setenta, puede percibirse como una opinión radical sobre este tema: si las normas fiscales dan al contribuyente la posibilidad de elegir entre dos o más opciones debe respetarse la elección de la forma legal realizada por el contribuyente, incluso en los casos de arreglos artificiales que no tienen otra justificación que ahorrar impuestos.

El Tribunal Supremo modificó más tarde considerablemente esta posición al decir que la doctrina de la elección no puede cubrir transacciones de carácter artificial o tramado.”²

Según podemos advertir, existe una tendencia mundial por reconocer el derecho que tienen los contribuyentes para realizar libremente sus actividades eligiendo las figuras jurídicas más convenientes a sus intereses, respetando asimismo, las consecuencias fiscales que de las mismas se generen, sin que por ello se considere que infringen la ley por no haber celebrado actos jurídicos distintos que hubiesen generado mayores contribuciones.

Incluso, en nuestra legislación, como veremos mas adelante, a diferencia de lo que sucede en otros países, las autoridades fiscales no tienen facultades para recaracterizar las operaciones o contratos celebrados por los contribuyentes a fin de atribuirles mayores consecuencias fiscales, sino que en todos los casos, cuando consideren que el contribuyente se excedió en el ejercicio de sus derechos y por ende, violentó las leyes aplicables, deberán acudir ante la autoridad competente, en este caso un juez del Poder Judicial, para que determine si existe o no, la posibilidad de declarar la nulidad de la operación realizada por el contribuyente y en su caso, reconocerle distintos efectos jurídicos y fiscales.

2 Zimmer Frederik. Reporte General Forma y Sustancia en el Derecho Fiscal, Asociación Fiscal Internacional, Congreso 2002 en Oslo Noruega, Editorial Klummer.

De ahí que advertimos una clara protección de nuestra legislación a la garantía de libertad de trabajo y contratación con que cuentan los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades productivas.

2.3. La voluntad de las partes y las reglas de interpretación de los contratos

Una vez precisada la libertad de actuación y contratación con que cuentan los contribuyentes, debe atenderse a las consecuencias fiscales que las mismas generan.

Con base en lo anterior, la voluntad de las partes juega un papel predominante ya que serán ellas precisamente, quienes establecerán el alcance de los derechos y obligaciones que deseen plasmar en los contratos respectivos y por ende, la forma que deba darse a las operaciones correspondientes.

Es decir, una vez que las partes se han puesto de acuerdo en el tipo de operación que desean celebrar, habrá que documentarla a través del convenio o contrato (forma) que refleje claramente su voluntad y del cual derivarán diversas consecuencias fiscales, según la legislación específicamente aplicable.

La legislación fiscal mexicana en términos generales, atribuye las consecuencias fiscales de las operaciones realizadas por los contribuyentes respetando la naturaleza jurídica de las mismas, es decir sin desnaturalizar la esencia que tienen en el Derecho Privado.

Sin embargo, recientemente, dicha legislación ha ido adoptando una clara tendencia a establecer disposiciones fiscales que desconocen los efectos que la operación genera en el Derecho Privado atribuyendo consecuencias fiscales distintas a la operación realizada por los contribuyentes atendiendo más a la sustancia económica de la operación que a la forma de la misma.

Ejemplos de ello los encontramos en los casos de las definiciones de enajenación que para efectos fiscales, se contienen en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en las que aún y cuando para efectos del Derecho Civil o Mercantil no ha operado una transmisión de la propiedad, para efectos fiscales se considera que ya ocurrió. Otros ejemplos los encontramos en la Ley del Impuesto sobre la Renta en donde para efectos exclusivamente fiscales, se redefinen instituciones jurídicas como es el caso de las regalías, las operaciones financieras derivadas, los casos de liquidación de una sociedad, entre otros ejemplos.

Sin embargo, en la mayoría de los casos, se respeta la operación realizada por los contribuyentes, atribuyéndole las consecuencias fiscales que la misma genera para el Derecho Privado.

De ahí, la importancia de que la voluntad de las partes quede claramente expresada en los contratos respectivos, a fin de determinar las consecuencias fiscales que los mismos generan, situación que en ocasiones se torna complejo dada la especialización y la propia complejidad de las operaciones que hoy se realizan entre los grandes grupos corporativos o en las operaciones multinacionales.

En este sentido, las reglas de interpretación de los contratos cobran mucha relevancia ya que las consecuencias que los mismos generan, no se limitan a las partes contratantes, sino en muchos casos, a terceros incluyendo entre ellos a las autoridades fiscales.

Nuestra legislación dispone que en la interpretación de los contratos civiles y mercantiles, debe atenderse en primer lugar, a la literalidad de las cláusulas convenidas por las partes y en su defecto, se deberá estar a la intención de los contratantes.

Por ello, las autoridades fiscales, en principio, no pueden desconocer dichas reglas y pretender interpretar la voluntad de los contratantes al amparo de un criterio recaudatorio en el sentido de que lo que quisieron celebrar los contribuyentes fue un negocio jurídico distinto que genera mayor carga tributaria.

Efectivamente, resulta conveniente destacar el contenido de los artículos 1851, 1852 y 1854 del Código Civil Federal que disponen textualmente lo siguiente:

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

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

1852. Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre los que los interesados se propusieron contratar.

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

Por su parte, nuestros tribunales han señalado las siguientes reglas en torno a la interpretación de los contratos en general:

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomó: IX, Febrero de 1992

Página: 162

CONTRATOS, INTERPRETACION DE LOS. La naturaleza de los contratos depende, no de la designación que le hayan dado las partes, que puede ser errónea, sino de los hechos y actos consentidos por las mismas, en relación con las disposiciones aplicables, atenta a la regla de interpretación del Código Civil vigente en el Estado de México, consistente en que: “Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, ésta prevalecerá sobre aquéllas.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 483/90. Alberto Mondragón Pérez. 13 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretaria: Edith Alarcón Meixueiro.

Véase:

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Cuarta Parte, Tesis 108.

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: IX, Febrero de 1992

Página: 162

Octava Época

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988

Página: 207

CONTRATOS, INTERPRETACION DE LOS. La interpretación de los contratos debe hacerse en forma integral a fin de esclarecer cuál es el deseo y voluntad de los contratantes con independencia de cualquier obscuridad por indebida redacción.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Amparo directo 88/87. América Grajales Vda. de Acosta. 16 de febrero de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Marcos Arturo Nazar Sevilla. Secretario: Miguel Eusebio Selvas Acosta.

Octava Época

Instancia: OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XI, Mayo de 1993

Página: 311

CONTRATOS MERCANTILES. INTERPRETACION DE LOS. Conforme a las reglas de interpretación de los contratos mercantiles, debe atenderse en primer lugar a la literalidad de las cláusulas convenidas por las partes, y, en su defecto, es decir, de no solucionarse el conflicto conforme al sentido literal de dichas cláusulas, se deberá entonces ocurrir a la intención de los contratantes, de acuerdo con lo establecido por los artículos 78 del Código de Comercio y 1851 del Código Civil del Distrito Federal, de aplicación supletoria al citado en primer término.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 21/92. Proyecto Connie, Asociación Civil. 11 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez. Secretario: Alejandro Sánchez López.

Como podrá apreciarse, tanto la legislación como los criterios jurisdiccionales, consideran la voluntad de las partes como la base o fundamento para la interpretación de las cláusulas contractuales y, por ende, las consecuencias fiscales que de los mismos se generen, salvo que exista disposición fiscal expresa en contrario que determine conse-

cuencias fiscales distintas a la operación de que se trate, amparado en el criterio de atender a la sustancia económica de la operación y no a la forma de la misma.

Lo anterior, sin dejar de reconocer que en determinados casos que se analizan mas adelante, las autoridades fiscales cuentan con otros instrumentos legales para combatir las actuaciones ilegales y engañosas de algunos contribuyentes para evadir el pago de contribuciones.

2.4. La forma y la sustancia

Si bien es cierto que nuestro sistema jurídico contempla derechos a favor de los particulares para que libremente organicen sus negocios de la mejor manera que convenga a sus intereses, no debe perderse de vista que la propia legislación y la doctrina, determinan que el ejercicio de dichos derechos no autoriza ni legitima a dichos sujetos para que violenten la ley a través del engaño o bien, disfrazando operaciones que tienen una clara reglamentación jurídica en otro tipo de figuras, a través de la simulación de actos jurídicos con la finalidad de obtener beneficios que no les corresponden.

Al igual que algunos de los temas previamente tratados, esta situación no es privativa del sistema jurídico mexicano ya que en muchos países del mundo, se ha puesto especial atención a determinar hasta qué momento el contribuyente ejerce válidamente sus derechos y cuando transgrede la ley ejerciéndolos más allá de lo razonable causando perjuicio a terceros.

De este tema nos ocuparemos más adelante. Otra preocupación de las autoridades fiscales y del propio Poder Legislativo, ha consistido en determinar hasta que momento la voluntad de las partes puede respetarse como una legítima expresión de la verdadera actuación de los contribuyentes o bien, cuándo es legítimo atender a la sustancia de la operación y no a su forma a fin de evitar que se eluda la causación y pago de contribuciones.

La sustancia de la operación se refiere a la naturaleza jurídica de la misma con independencia del nombre o clasificación que le hayan querido conferir las partes, atendiendo al principio de derecho generalmente aceptado que dispone que las cosas son por su naturaleza y no por el nombre que se les designe.

Por su parte, la forma, es la clasificación o nombre que las partes le dan a determinado negocio jurídico, adecuándose a las disposiciones y requisitos que le resulten aplicables.

“La sustancia se refiere al contenido económico de la transacción o la relación legal (denominada a menudo sustancia económica). Con frecuencia no hay tensión entre la forma legal y la sustancia económica, como sucede en la venta de una casa de alquiler o en la recepción de intereses procedentes del deudor. Sin embargo, en muchos casos existe esa tensión y ahí es donde comienza el tema de la forma y la sustancia

Esa tensión puede producirse en particular en la combinación de dos o más transacciones (transacciones por etapas). Si esas transacciones llevan al contribuyente aproximadamente al lugar donde empezó (transacciones circulares por etapas), sus sustancia económica puede ser despreciable o nula, por ejemplo, la venta a través de un sujeto intermedio.

El concepto de sustancia legal se refiere muy frecuentemente a la identificación que surge de un examen detenido de los derechos y obligaciones en una relación legal; por ejemplo, si una transacción debe caracterizarse como venta o arriendo. La función principal del concepto de la sustancia legal consiste en señalar que las transacciones simuladas o encubiertas y las identificaciones jurídicas erróneas por el contribuyente no deben tenerse en cuenta para fines fiscales.³

Piénsese en el caso de que dos personas celebran un negocio jurídico que de acuerdo a los derechos y obligaciones que en el mismo se crean, transforman, modifican o extinguen, tiene una determinada naturaleza jurídica regulada por el ordenamiento jurídico aplicable pero que no obstante ello, las partes deciden denominarlo bajo otra figura jurídica dado que sus efectos fiscales resultan más conveniente.

En este caso en particular, la sustancia sería lo que determina el tipo de negocio jurídico que se haya celebrado atendiendo a los derechos y obligaciones que en el mismo se pactaron, mientras que la forma sería el tipo de contrato elegido incorrectamente por las partes.

En este escenario, atendiendo a las reglas que sobre la interpretación de los contratos han sostenido nuestros tribunales, si la voluntad evidente de los contratantes resultare contraria a las palabras, prevalecerá esta, por lo que los efectos que tal negocio jurídico generaría, serían, incluidos los fiscales, los que resultarían aplicables a la figura jurídica correspondiente a su sustancia y no por el nombre que le hayan conferido erróneamente las partes.

Ya veremos más adelante que este caso tiene un efecto y regulación distinta a aquellos en los que a través de la simulación de actos jurídicos se pretende gozar ilegítimamente de determinados beneficios fiscales.

Atendiendo precisamente a esta posible dicotomía entre la forma y la sustancia, los distintos países han orientado su legislación ya sea facultando a las autoridades fiscales para que se encuentren legitimadas para recharacterizar los negocios jurídicos efectuados por los contribuyentes, a través del establecimiento de normas antielusión o bien, penalizando determinadas conductas desde el punto de vista penal.

“El hecho de que los impuestos sobre sociedades en muchos países de derecho civil estén fuertemente basados en reglas contables puede conducir a que prevalezca de hecho la sustancia económica. Ello se refiere a la reciente amplitud con que las reglas contables (y evidentemente en grados variados de un país a otro) están basadas en la sustancia económica más que en la forma legal.

Incluso en las jurisdicciones con aplicación estricta de los conceptos del derecho privado en el derecho fiscal puede haber conceptos en los estatutos fiscales que no correspondan a los conceptos del derecho privado o de los que el legislador ha indicado claramente que el concepto tendrá otro contenido que las relaciones del derecho privado.

Las autoridades fiscales tienen el derecho, y quizás también la obligación, de efectuar su propia identificación y de utilizarla como base para la determinación de los impuestos; en definitiva, los tribunales decidirán el problema de la identificación. Como

3 Zimmer Frederik, op. cit.

se señala por ejemplo, en la ponencia del Canadá, esta actitud surge de la opinión de que la tributación se basará en la 'sustancia legal', en oposición a la forma dada por el contribuyente en la transacción."⁴

En México, como señalamos mas adelante, las autoridades fiscales no pueden válidamente recaracterizar operaciones con un contenido distinto a no ser por una incorrecta clasificación como la apuntada líneas atrás en la que la voluntad evidente de las partes resulte contraria al texto del contrato respectivo.

Sin embargo, el legislador ha venido definiendo una serie de conceptos que tienen aplicación exclusiva en el ámbito fiscal, a través de la atención a la sustancia de las operaciones, desconociendo la forma legal y atribuyéndoles las consecuencias que desde el punto de vista económico considera como adecuadas aunque se trate de ficciones desde el punto de vista legal, con su cuestionable validez constitucional.

Este fenómeno ha sido reconocido por el Poder Judicial de la Federación como los instrumentos utilizados por el Poder Legislativo para superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes o para frustrar el fraude a la ley tributaria.

Al respecto, resultan sumamente interesantes los siguientes criterios judiciales:

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Página: 570

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.

4 Zimmer Fredénrik, op. cit.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Página: 668

RENTA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTICULO 120 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales *ius et de iure* y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que benefician a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción que considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Sin embargo, el propio Poder Judicial en una jurisprudencia vigente, ha sostenido que el legislador ordinario no se encuentra constitucionalmente legitimado para desnaturalizar las figuras jurídicas del derecho privado, con la única finalidad de determinar la causación de contribuciones, según se puede apreciar a continuación:

“LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas es-

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

Amparo en revisión 6327/55. Cía. de Fianzas México, S. A. 25 de enero de 1957.

Amparo en revisión 4458/54. Fianzas México, S. A. 7 de mayo de 1956.

Amparo en revisión 4752/54. Cía. de fianzas de México, S. A. 10 de mayo de 1956.

Amparo en revisión 6124/54. Cía. de Fianzas México, S. A. 10 de mayo de 1956.

Amparo en revisión 5639/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956.

(Semanao Judicial de la Federación, Parte: CXXXI, Página: 175).

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad de un precepto de la abrogada Ley del Impuesto Sobre la Renta al considerarlo violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, al contener una ficción legal que desconocía la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, violando el artículo 31 de la Constitución. Específicamente, en el caso de la llamada piramidación de la base para el cálculo del impuesto sobre la renta a los dividendos.

De acuerdo con lo anterior, si bien las autoridades fiscales y el Poder Legislativo, pueden recurrir a la recharacterización de determinadas operaciones realizadas por los contribuyentes atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica y a su sustancia económica, ello no las releva del cumplimiento y respeto a las garantías individuales que en materia tributaria establece nuestra Constitución.

Otros países, contemplan normas contra la elusión de las contribuciones y por ende, no se preocupan tanto por penalizar las infracciones fiscales ya que de cualquier manera, al aplicar dichas normas, obtienen el objetivo perseguido de recaudación.

“En muchos países de derecho civil, las normas escritas o no escritas sobre la evasión fiscal tienen sus raíces en el concepto de derecho romano de las disposiciones in fraudem legis. En Alemania y Austria se han promulgado normas estatutarias fiscales

sobre el abuso de la forma legal, pero se discute su significado jurídico. El abuso de la norma legal en el derecho fiscal francés parece tener mayor significado. Asimismo, en España, una norma *fraus legis* existe en el derecho fiscal, pero se han planteado muy pocos casos al respecto y en la actualidad se examina en una comisión jurídica. En Bélgica e Italia, por el contrario, los tribunales fiscales han adoptado de que el concepto de derecho privado *fraus legis* no se aplica en los casos fiscales; en Bélgica se piensa que es una cuestión de principio, mientras que en Italia no se cumplen las condiciones de la norma *fraus legis* del Código Civil.

La mayoría de las normas contra la evasión parecen requerir algún tipo de intención subjetiva para evitar los impuestos o, por lo menos la falta de finalidad empresarial de la transacción o transacciones en cuestión.

Sin embargo, esta no es una cuestión universal. Por ejemplo, las doctrinas estadounidenses de la sustancia sobre la forma y del engaño económico (o la falta de sustancia económica) no requieren una intención subjetiva del contribuyente; sin embargo, las condiciones objetivas indican a menudo tal intención. Por ejemplo, la base de la doctrina del engaño económico es que la sustancia económica de una transacción sea insignificante en relación con los beneficios fiscales obtenidos.

En los casos en que se requiere la intención subjetiva de evitar impuestos, la pregunta que se plantea es si ésta debe ser la única intención de la transacción y, en cómo debe atribuirse a la misma transacción el equilibrio entre la intención de evadir y no evadir".⁵

2.5. Límites en la actuación de los contribuyentes

En el sistema jurídico mexicano, una máxima reconocida por nuestros tribunales consiste en que las autoridades solamente pueden hacer aquello que expresamente les autorizan las leyes, mientras que los particulares pueden hacer todo aquello que no les esté expresamente prohibido por las mismas.

Sexta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 303

Página: 283

RETROACTIVIDAD. NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO. CIRCULARES. En aquellos casos en que la conducta del gobernado no haya sido normada en forma alguna por el poder legislativo, de manera que no pueda ser considerada prohibida, ni válida únicamente cuando se ciña a determinadas restricciones, su realización constituirá el ejercicio de un "derecho", emanado precisamente de la ausencia de una ley reguladora, y tutelado, por lo mismo, por el orden jurídico, en cuanto a éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar

⁵ Zimmer Frederik, op. cit.

discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desaparecerá hasta que surja una norma legislativa al respecto. Es decir, antes de la prevención legislativa, el derecho estriba en poder obrar sin taxativas; después de ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues mientras las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe. Establecido que la ausencia de normas legislativas configuran para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalidades le está por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Ahora bien, si en un caso no existía ley alguna anterior a unas circulares reclamadas, que fijara el precio oficial de un producto para los efectos de la cuantificación del impuesto de exportación, los quejosos tuvieron el derecho de exportar tal producto al precio que estimaron pertinente, tomando en cuenta para su fijación exclusivamente los costos de producción y un margen de utilidad. En consecuencia, las circulares que "rigen situaciones anteriores a la fecha de su publicación" vulneran el derecho de los quejosos derivado precisamente de la ausencia de disposiciones legales que lo limitaran o reglamentaran.

Sexta Época:

Amparo en revisión 6895/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. y coags. 7 de junio de 1961. Cinco votos.

Amparo en revisión 2054/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. y coags. 27 de agosto de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3032/61. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 7 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 2550/61. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 20 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 7236/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 27 de octubre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

NOTA:

Aparece también publicada en el Informe de 1961, con la tesis número 6, localizable en la página 25, variando el texto de la tesis, ya que el del Informe es más extenso y con el siguiente rubro: "RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE EL FENOMENO DE LA, COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO".

Ante esta situación, se presenta la interrogante en el caso que nos ocupa, de hasta qué punto los contribuyentes pueden ejercer el derecho de libre contratación.

La respuesta aparentemente es simple, pueden actuar, siempre y cuando no violen la ley.

Sin embargo, es difícil distinguir en qué momento los particulares han abusado del derecho o incluso, lo han violentado a través de esquemas defraudatorios que amparados en el elemento engaño, ocultan la verdadera intención de las partes para obtener un beneficio que no les corresponde o bien, para eludir la causación de contribuciones.

La utilización del ingenio para eludir el pago de contribuciones utilizando figuras jurídicas que posiblemente no sean las idóneas pero que finalmente funcionan obteniendo el beneficio, implica forzar las propias instituciones y en ocasiones provocar el fraude a la ley.

Mucho se ha discutido en la doctrina si la elusión debe de ser penalizada o bien, si simplemente implica una habilidad para no violentar la ley y obtener beneficios que en estricta ética no les corresponden a diferencia de la verdadera planeación fiscal.

Por otro lado, encontramos casos en los que los particulares hacen uso del engaño a través de la simulación de actos jurídicos lo que evidentemente, trae implícito un elemento de intencionalidad defraudatoria, engaño, que debe de ser penalizado.

Es necesario diferenciar a la elusión de la evasión fiscal debido a que las autoridades fiscales en un claro afán por obtener mayores recursos tributarios, se han dado a la tarea de identificarlos como lo mismo, lo que resulta inadmisibles a la luz de los principios que rigen a nuestro sistema jurídico, atento a la máxima jurídica expresada al inicio de esta sección consistente en que a los particulares les está permitido hacer todo aquello que expresamente no les prohiban las leyes, siendo que la principal diferencia entre la elusión y la evasión consiste en que ésta última se sustenta en la violación de la ley.

“Creo que es prioritario y fundamental considerar, para evitar toda duda, si se puede homogeneizar la conducta elusiva como conducta evasiva dentro de la voluntad del legislador. Sea un caso u otro, es interesante precisar conclusiones acerca del tratamiento penal a asignar a la elusión tributaria.

Afirmo lo que antecede, habida cuenta que en cuanto congreso o coloquio que realizan las Administraciones tributarias, se aboga por equiparar prácticamente las conductas elusivas a las evasivas con el fin de facilitar la persecución del fraude al organismo administrador.

Para rebatir tal dislate conviene precisar que, por elusión debe entenderse la acción individual tendiente a, por procesos lícitos, alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador que opera como un recurso para minimizar, dentro de las opciones legales, costos tributarios, de donde, previa a toda consideración, y base a lo que antecede, el término ‘elusión tributaria’ ha de referirse siempre a medios lícitos del pago de tributos.

Últimamente, tal como se ha advertido en forma insistente, viene avanzando una escuela doctrinaria en el continente europeo, donde se parte del principio que la elusión es un medio doloso, bajo los conceptos ‘que la neutralidad impositiva aún de darse como tal no impide juzgar conductas disvaliosas si provienen de la utilización anómala de estructuras societarias’.”⁶

6 Oscar Díaz, Vicente. La Criminalización de las Infracciones Tributarias, Relatoria General, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Lisboa Portugal, Octubre de 1998.

En México, la elusión fiscal no está penalizada como tal y se diferencia de la evasión y defraudación fiscal por el elemento engaño. Mientras que en la elusión fiscal el contribuyente busca la forma de no actualizar la hipótesis de causación de contribuciones sin contravenir la ley, en la evasión fiscal, se viola la ley ya que aún y cuando se actualiza la hipótesis de causación se pretende a través del engaño, eludir su cumplimiento.

En esencia, en la elusión fiscal no existe contribución a cargo mientras que en la evasión fiscal existe una carga tributaria que no se cumple a través de maquinaciones, simulación de actos jurídicos y por ende, del engaño.

No obstante, hay quienes sostienen que la elusión fiscal en algunos casos, puede ser constitutiva de delitos por llevar implícito el elemento engaño.

“El término elusión proviene del latín *eludere*, que hace referencia a evitar algo mediante algún artificio.

Ahora bien, cuando se elude el impuesto al no sujetarse al mismo pero obrando fuera del marco de la ley, este comportamiento puede llegar a constituir alguno de los delitos previstos en el CFF, en cuyo caso lo que se hace es colocarse en una situación de no sujeción al impuesto cuando se encuentra obligado a ello; por ejemplo cuando se recurre a artilugios, o engaños, para evitar el contribuyente que Hacienda se dé cuenta que debe sujetarse a las obligaciones fiscales, dicho comportamiento se entiende como ocultamiento ante la Hacienda y en este sentido puede dar lugar a que sea considerado como elusión fiscal.”⁷

En mi opinión, la diferencia entre los conceptos apuntados consiste en la definición que le demos a la elusión fiscal ya que si existe el elemento engaño, nos encontraremos ante la presencia de la figura de la evasión fiscal y no propiamente de la elusión, elemento que como señale líneas atrás, es precisamente el que distingue a dichas figuras.

De cualquier manera, queda claro que el límite en la actuación de los particulares, se encuentra determinado por el marco normativo, siendo que el contribuyente no puede realizar actos que se encuentren prohibidos por las leyes.

3. El abuso del derecho

3.1 Concepto

Tomando en consideración que el derecho de libre contratación y actuación de un contribuyente se encuentra condicionado a que no viole la ley, nos enfrentamos a otro problema ampliamente discutido por la doctrina, consistente en la determinación de cuando nos encontramos frente al abuso del derecho.

La expresión de abuso del derecho no encuentra una definición en nuestra legislación aunque como veremos más adelante, existen algunas disposiciones legales que la contemplan.

De cualquier manera, existe una clara tendencia doctrinaria a sostener que el abuso del derecho se presenta cuando su titular, actúa de tal manera, que desnaturaliza completamente la institución que le da origen y justificación.

7 González-Salas Campos, Raúl. op. cit.

- A. La falta de civismo social, el contribuyente pierde o nunca adquiere el sentido del deber fiscal.
- B. La complejidad de la legislación fiscal que incita a utilizar distintos vehículos para obtener el engaño y la consecuente evasión fiscal.
- C. La falta de autoridad moral del Gobierno para cobrar contribuciones, atribuible al mal manejo de los recursos tributarios o bien, a actos de corrupción.
- D. Las excesivas cargas tributarias que alientan la búsqueda desesperada de los contribuyentes de pagar menos o no pagar contribuciones.
- E. La existencia tolerada por parte de las autoridades fiscales de la economía informal que compite deslealmente con los contribuyentes.
- F. La incapacidad por parte de las autoridades fiscales de incrementar la base de contribuyentes siendo éstos los mismos de siempre, a pesar de que muchas otras personas que se aprovechan de los servicios públicos, impunemente no pagan contribuciones.
- G. La corrupción en las autoridades fiscales encargadas de la fiscalización de las contribuciones, en virtud de que resulta fácil solucionar en una auditoría y fuera del marco de la ley, las omisiones en el pago de contribuciones.
- H. La existencia de asesores fiscales poco preparados que irresponsablemente, idean esquemas que no encuentran un claro fundamento legal, con la finalidad de ofrecer aparentes alternativas de tributación mas convenientes a sus clientes, que en realidad se traducen en actos simulados y por ende, defraudatorios.

“Creo que conviene detenerse a reflexionar sobre lo que sostiene entre otros, el relator de Ecuador, porque ello cada día toma mas conciencia en América Latina. Recientemente ha dicho Carlos Fuentes que, no puede haber política tributaria creíble en nuestro continente sin castigo ejemplar de la evasión, pero también, sin erradicar la corrupción de políticos avezados en dicho arte; la deshonestidad y la ineficacia para que la administración, de cada peso fiscal, rinda la máxima productividad en términos sociales y de desarrollo humano.

El análisis de la legislación en varios países participantes de este evento, delata que no se ha previsto que la posibilidad de evasión varía para cada una de las figuras que integran el sistema tributario, en razón que la falta de justicia en la medición de la verdadera capacidad contributiva poblacional propicia toda clase de resistencia fiscal, más cuando la ficta capacidad pretendida en gravabilidad tiene como único objetivo financiar gastos anti-sociales.”¹⁴

Tomando en consideración lo anterior, una gran cantidad de países incluido México, han considerado que la forma más efectiva de combatir la defraudación fiscal es a través de la penalización de las infracciones fiscales, al considerarlas como delitos e imponer a los infractores penas de carácter corporal.

Esta situación ha generado diversas críticas desde sostener que con ello, se violan convenciones internacionales que prohíben la imposición de penas por deudas, hasta que

14 Oscar Dfuz, Vicente. op. cit.

algunos tratadistas, el derecho no se puede ejercer de manera abusiva pues simplemente, se ejerce en los términos en que las leyes lo autorizan.

Señalan, los que soportan esta teoría, que no se puede sancionar a una persona por ejercer el derecho en los términos en que se le haya otorgado o reconocido por las disposiciones aplicables.

Por su parte, otros tratadistas sostienen que precisamente, por ejercer el derecho fuera de los cauces en que éste fue concebido, es que sí se puede hablar del abuso del derecho.

Algunos tratadistas sostienen que el concepto de derecho no es tan absoluto como se concibió en el Derecho Romano sino que tiene matices sociales que deben de ser tomados en consideración al ejercerse.

“Para Marcel Planiol, la moderna teoría del uso abusivo de los derechos, se basa en un lenguaje insuficientemente estudiado, su fórmula dice, es una lobomaquia, ‘pues si uso de mi derecho, mis actos son lícitos, y cuando son ilícitos, se debe a que sobrepasé los límites de mi derecho, obrando sin él. No debemos engañarnos con las palabras: el derecho cesa donde comienza el abuso; no puede existir un uso abusivo de ningún derecho por la irrefutable razón de que un solo y mismo acto no puede ser, a la vez, conforme al derecho y contrario a él.’

Guillermo Manuel Ungo, por su parte, estima que la referida objeción de Planiol ‘se desvirtúa al aceptarse que los derechos no pueden concebirse en forma absoluta, ya que su ejercicio debe estar limitado. Más allá de sus límites, no son operantes como fuerza social protegida por la autoridad del Estado’.

El doctor Enrique Gaviria Gutiérrez, comparte parcialmente la objeción formulada por Planiol a la teoría que nos ocupa, al decir que la misma ‘conviene porque si respecto de alguien se dice que abusa de su derecho, en realidad ya no lo tiene, pues su derecho terminó exactamente donde el abuso comenzó; las personas no abusan de sus derechos, simplemente actúan sin ellos; la expresión abuso del derecho es una contradicción en los términos, porque ningún derecho es susceptible de uso abusivo, puesto que quien así obre ya lo perdió.’

...como magistralmente lo apunta Josseland ‘así como existe un espíritu de las leyes, y con más generalidad un espíritu del derecho, entendido objetivamente, y en su conjunto, debe admitirse también la existencia de un espíritu de los derechos, inherente a toda prerrogativa subjetiva, aisladamente considerada y que así como la ley no puede aplicarse contra su espíritu, como un río no podría modificar su curso natural de sus aguas, nuestros derechos no pueden realizarse en contravención o despreciando su misión social, a diestra y a siniestra; se concibe que el fin pueda justificar los medios, al menos, cuando éstos son legítimos por sí mismos; pero sería intolerable que medios, aun intrínsecamente irreprochables, pudiesen justificar todo fin, hasta odioso e inconcebible. Precisamente contra tal eventualidad se formó la teoría del abuso de los derechos, cuya ambición y razón de ser es asegurar el triunfo del espíritu de los derechos y, por consiguiente hacer reinar la justicia, no solamente en los textos legales y en las fórmulas abstractas, sino siendo este ideal más sustancial en su misma aplicación, y hasta en la realidad viviente.’”⁹

⁹ Padilla Hernández, María, op. cit.

Para el caso que nos ocupa, la legislación fiscal mexicana no contempla reglas en cuanto al abuso del derecho por parte de los contribuyentes, a fin de determinar si se dejaron de pagar determinadas contribuciones y por ende, que se haya incurrido en infracciones de carácter administrativo o incluso, en ilícitos que den lugar a la imposición de penas de tipo corporal.

De acuerdo con lo anterior, si un contribuyente ejerce sus derechos y esto provoca que los caminos que haya elegido no determinen la causación de contribuciones o bien, estas resulten sustancialmente inferiores a las que se hubiesen causado de utilizar para la misma operación otros vehículos jurídicos, no habrá lugar a que las autoridades fiscales puedan objetar válidamente, la actuación del particular y por ende, deberán respetarla en todos sus términos y consecuencias.

Lo anterior, incluso cuando lo lógico hubiere sido realizar la operación en cita de una manera distinta que hubiese generado mayores contribuciones.

Así las cosas, en la medida en que no se viole la ley, en nuestro sistema jurídico, el abuso del derecho en materia tributaria no se encuentra sancionado por la ley.

En todo caso, las autoridades fiscales siempre estarán expeditas para determinar y en su caso, acreditar conforme a derecho proceda, que la actuación del particular violentó la ley al haber realizado una simulación de actos jurídicos o una defraudación fiscal por utilizar el elemento engaño en la realización de sus operaciones, casos todos estos se insiste, que se traducen en una violación a la ley mas no en el uso abusivo de un derecho.

3.3. Derecho Comparado

Resulta interesante señalar que en distintos países existen claras regulaciones para el caso que nos ocupa.

Francia

Francia resulta ser el país que quizás mayores aportaciones doctrinarias y jurisprudenciales ha aportado aunque en su legislación las disposiciones no son tan amplias como pudiera imaginarse.

“Sin embargo, la falta de un principio general expreso, no es óbice para la existencia de algunos preceptos aplicables al uso abusivo de los derechos subjetivos en los que se combinan dos elementos : su prevención y su represión; la primera, a través de una minuciosa delimitación de aquéllos, y la segunda, proveyendo al juzgador amplias y elásticas fórmulas que le permitan controlar y reprimir, fácilmente, su ejercicio abusivo.”¹⁰

Ejemplo de las normas que regulan esta figura en el Derecho Francés lo son los artículos 1382 y 1383 de su legislación civil:

10 Padilla Hernández, María, op. cit.

“Art. 1382- Cualquier hecho del hombre que cause a otro un daño, obliga a repararlo a aquel con cuya culpa se ha producido.

Art. 1383- Es responsable del daño quien lo causó no sólo por un hecho, sino también por su negligencia o por su imprudencia.”

España

“La versión original del Código Civil Español no contenía un precepto general que condenara los actos de emulación ni tampoco el abuso del derecho; sin embargo, algunos juristas españoles como Calvo Sotelo, Valverde, De buen, Pérez González, Alguer, Albaladejo y Castán Tobeñas, estiman que antes de las reformas del Título Preliminar de dicho ordenamiento legal en 1974 inspiradas por la revolución jurisprudencial, haciendo una interpretación amplia y progresiva del mismo, podría quedar comprendido el concepto del abuso del derecho en la fórmula de su artículo 1902, que en forma genérica sanciona la responsabilidad civil por culpa en su sentido clásico, en los siguientes términos: ‘Quien por acción u omisión cause daño a otro, interviniendo por culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.’ Con las reformas en cita, el legislador español consagró con carácter general la doctrina del abuso del derecho al proclamar en su artículo 7 que ‘los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe. La ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales y administrativas que impidan la persistencia del abuso.’”¹¹

Guatemala

El Código Civil de Guatemala señala en su artículo 1653 que ‘El exceso o mala fe en el ejercicio de un derecho, o la abstención del mismo, que cause daños o perjuicios a personas o propiedades, obliga al titular de ese derecho a indemnizarlos’.

Perú

El artículo II de la legislación civil peruana de 1936, señala que ‘La ley no ampara el abuso del derecho.’

México

El artículo 840 del Código Civil Federal señala que ‘Es ilícito ejercitar el derecho de propiedad de manera que su ejercicio no dé otro resultado que causar perjuicios a un tercero, sin utilidad para el propietario’.

Por su parte, el diverso artículo 1912 del propio Código, dispone que ‘Cuando al ejercer 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.’

¹¹ Padilla Hernández, Marfa, op. cit.

De particular interés, encontramos el contenido del artículo 16 del Código Civil del Distrito Federal al disponer lo siguiente 'Los habitantes del Distrito Federal tienen obligación de ejercer sus actividades y de usar y disponer de sus bienes en forma que no perjudique a la colectividad, bajo las sanciones establecidas en este Código y en las leyes respectivas.'

4. La defraudación fiscal

4.1. Concepto

La defraudación fiscal consiste en la omisión por parte de los contribuyentes a través de engaño, del pago de las contribuciones que les corresponden conforme a las disposiciones legales aplicables, bien porque simulen una operación que aparentemente no tenga consecuencias fiscales o las tenga en menor cantidad a las que en realidad le corresponderían, o bien, a través de la clara ignorancia e incumplimiento de la ley tributaria que les resulte aplicable.

Se han dado diversas definiciones por parte de la doctrina y por la legislación pero, en realidad, todas recogen la principal preocupación del Estado y la sociedad, consistente en evitar, a través de la criminalización de las infracciones fiscales, que determinados contribuyentes busquen burlar de manera ilegal, las diversas disposiciones que establecen cargas tributarias y que por ende, sean los demás contribuyentes cumplidos, los que soporten la totalidad de los sacrificios fiscales.

"Se podría decir que el delito de defraudación fiscal debe consistir no sólo en eludir la obligación de enterar o pagar determinadas contribuciones, sino que, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos. Existe la posibilidad de que el sujeto activo realice las maniobras fraudulentas en beneficio propio o de un tercero; en muchas ocasiones incluso el autor del delito no es el mismo contribuyente."¹²

"En tal alcance existe fraude fiscal cuando una conducta humana se vale de un artificio para conseguir un resultado prohibido inserto como específico en la norma tributaria, el que se concreta por una modalidad intrínseca, o como bien expresa Amatucci se individualiza el objeto jurídico del delito fiscal en el bien público protegido por las normas tributarias y las modalidades de lesión de ello en la tipología del comportamiento del delincuente."¹³

Mucho se ha discutido acerca de las causas que generan la evasión o defraudación fiscal, a fin de establecer la forma mas conveniente de combatirla, bien sea a través de solucionar dichas causas o, mediante la criminalización de las infracciones fiscales.

En esencia, podríamos resumir algunas de las principales causas que la provocan:

12 González-Salas Campos, Raúl. op. cit.

13 Oscar Díaz, Vicente. op. cit.

- A. La falta de civismo social, el contribuyente pierde o nunca adquiere el sentido del deber fiscal.
- B. La complejidad de la legislación fiscal que incita a utilizar distintos vehículos para obtener el engaño y la consecuente evasión fiscal.
- C. La falta de autoridad moral del Gobierno para cobrar contribuciones, atribuible al mal manejo de los recursos tributarios o bien, a actos de corrupción.
- D. Las excesivas cargas tributarias que alientan la búsqueda desesperada de los contribuyentes de pagar menos o no pagar contribuciones.
- E. La existencia tolerada por parte de las autoridades fiscales de la economía informal que compite deslealmente con los contribuyentes.
- F. La incapacidad por parte de las autoridades fiscales de incrementar la base de contribuyentes siendo éstos los mismos de siempre, a pesar de que muchas otras personas que se aprovechan de los servicios públicos, impunemente no pagan contribuciones.
- G. La corrupción en las autoridades fiscales encargadas de la fiscalización de las contribuciones, en virtud de que resulta fácil solucionar en una auditoría y fuera del marco de la ley, las omisiones en el pago de contribuciones.
- H. La existencia de asesores fiscales poco preparados que irresponsablemente, idean esquemas que no encuentran un claro fundamento legal, con la finalidad de ofrecer aparentes alternativas de tributación mas convenientes a sus clientes, que en realidad se traducen en actos simulados y por ende, defraudatorios.

“Creo que conviene detenerse a reflexionar sobre lo que sostiene entre otros, el relator de Ecuador, porque ello cada día toma mas conciencia en América Latina. Recientemente ha dicho Carlos Fuentes que, no puede haber política tributaria creíble en nuestro continente sin castigo ejemplar de la evasión, pero también, sin erradicar la corrupción de políticos avezados en dicho arte; la deshonestidad y la ineficacia para que la administración, de cada peso fiscal, rinda la máxima productividad en términos sociales y de desarrollo humano.

El análisis de la legislación en varios países participantes de este evento, delata que no se ha previsto que la posibilidad de evasión varía para cada una de las figuras que integran el sistema tributario, en razón que la falta de justicia en la medición de la verdadera capacidad contributiva poblacional propicia toda clase de resistencia fiscal, más cuando la ficta capacidad pretendida en gravabilidad tiene como único objetivo financiar gastos anti-sociales.”¹⁴

Tomando en consideración lo anterior, una gran cantidad de países incluido México, han considerado que la forma más efectiva de combatir la defraudación fiscal es a través de la penalización de las infracciones fiscales, al considerarlas como delitos e imponer a los infractores penas de carácter corporal.

Esta situación ha generado diversas críticas desde sostener que con ello, se violan convenciones internacionales que prohíben la imposición de penas por deudas, hasta que

14 Oscar Díaz, Vicente. op. cit.

la imposición de dichas sanciones solamente podrá ocurrir, una vez que el gobierno haya puesto el ejemplo mediante la administración ordenada y transparente de sus recursos, cuando se atienda al destino que efectivamente le corresponde a las contribuciones y la carga tributaria recaiga por igual en la población económicamente activa.

“Se ha planteado que los delitos patrimoniales pueden ser violatorios de la garantía establecida en el artículo 17 de la Constitución, que establece que nadie puede ser perseguido por deudas de carácter civil y que incluso los tipos penales como el abuso de confianza y el fraude no son figuras meramente del Derecho Civil, que se han elevado a la categoría de delitos porque se considera conveniente político-criminalmente.”¹⁵

Por su parte, Fernando Vásquez Pando va más allá al sostener que la tipificación de los delitos fiscales es una clara violación de los tratados internacionales como es el caso de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.¹⁵

Una vez anotadas las ideas que sobre el tema han sostenido diversos tratadistas, conviene reflexionar sobre los riesgos que existen por el hecho de que las autoridades fiscales en un afán de criminalizar las infracciones fiscales que traigan como consecuencia la no recaudación de contribuciones, se excedan y generen un clima de terrorismo fiscal, como de hecho ha ocurrido en diversos países de América Latina.

Dicha situación resulta sumamente preocupante y criticable al atentar contra los derechos fundamentales de los contribuyentes de realizar los negocios jurídicos que mejor convengan a sus intereses dentro del marco de la ley, desincentivando la creatividad y productividad de los mismos.

En una situación como la anteriormente descrita, se generaría un terror en los contribuyentes al elegir las figuras jurídicas que mayores beneficios les generaran incluyendo los fiscales, ya que las autoridades siempre buscarían sancionar la utilización de instrumentos o vehículos legales que provocaran una menor recaudación tributaria, bajo el argumento de la defraudación fiscal.

De ahí, la gran importancia que cobran las leyes fiscales en cuanto a la clasificación de las conductas que puedan constituir delitos y que no dejen margen de interpretación a las autoridades en la aplicación de las mismas.

Recordemos que si bien es cierto que las autoridades fiscales tienen el derecho y la obligación de revisar el debido cumplimiento de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes, no deben ejercer dichas facultades desmedidamente al pretender intimidar a los contribuyentes en su actuación sino, simplemente, sancionar a aquellos que violen la ley fiscal a través del engaño o la simulación.

De no ser así, la realización de actividades económicamente productivas se vería limitada e incluso, las propias autoridades fiscales, se convertirían en víctimas de su actuación voraz y desmedida.

Lo anterior es así, ya que si algún inversionista no tiene la plena libertad de estructurar sus operaciones de la manera más eficiente y productiva posible, obteniendo los mayores rendimientos de su inversión dentro de los cauces legales, sino que necesaria-

15 González-Salas Campos, Raúl. op. cit.

mente deberá elegir de entre los instrumentos legales, aquél que determine la mayor causación de contribuciones, se generaría un efecto negativo en el inversionista que en un mundo globalizado como en el que vivimos, podría orientarlo a emprender su negocio en otro país que respete el libre ejercicio de la libertad de contratación, con la consecuente pérdida en la recaudación por parte de las autoridades.

Aplaudo que el legislativo criminalice determinadas conductas fraudulentas de contribuyentes a fin de evitar que se burle la ley, siempre y cuando, se respeten las garantías constitucionales y no se genere un clima desfavorable, como sucede cuando se permite una libre y abierta interpretación de las disposiciones que contemplen los tipos penales por las autoridades fiscales, como consecuencia de que las hipótesis normativas no sean lo suficientemente precisas, en plena contravención del principio de legalidad en materia penal, con los llamados delitos de tipo abierto.

“Si se permite que la ley penal elimine la infracción fiscal, se acabará castigando cualquier incumplimiento de los deberes tributarios con graves penas de prisión, convirtiendo al fin y al cabo la ley represiva en un instrumento de terror tributario.

Una razonada interpretación de todo lo que antecede permite colegir que en el fondo de los problemas planteados siempre existe un gran margen de evaluación subjetiva por parte de la autoridad fiscal o del propio juzgador penal en contrapunto con el principio de taxatividad penal.

Ello amerita sostener que en determinadas ocasiones se forman procesos penales mediante una evaluación arbitraria de los componentes tributarios desarrollados por los entes sociales, que se encuentran contaminados por los susodichos elementos subjetivos so color que tales conductas societarias atentan contra la realización fiscal.

La multiplicación frenética y disorgánica de normas represivas contringen al intérprete a una continua interpretación racional de la norma, y ello se manifiesta en forma especial en la mutante legislación tributaria, la que aparece como un movimiento vertiginoso que atenta contra la propia seguridad jurídica y se la intenta aplicar, más de una vez, como una refundación de los principios sacramentales del derecho penal.”¹⁶

4.2 En el Derecho Fiscal Mexicano

La defraudación fiscal en México, se encuentra regulada tanto a nivel federal como a nivel local a través de los distintos ordenamientos jurídicos, que contemplan las distintas conductas que pueden dar lugar a la comisión de delitos, así como las facultades de las autoridades fiscales para proceder penalmente en contra de los posibles delincuentes.

Debemos resaltar que en nuestro país, constitucionalmente, el monopolio de la acción penal se encuentra en manos del Ministerio Público como institución garante de los derechos de la sociedad.

Consecuentemente, cuando producto del ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de las autoridades fiscales, se llegue a considerar que determinadas conductas puedan ser constitutivas de delitos, primeramente se hacen del conocimiento de la autori-

16 Oscar Díaz, Vicente. op. cit.

dad competente, comúnmente la Procuraduría Fiscal Federal o local según se trate de contribuciones federales o locales, autoridad ésta, que realiza el dictamen correspondiente a fin de en su caso, solicitar al agente del Ministerio Público se ejercite la acción penal.

Desafortunadamente, en la gran mayoría de los casos, los agentes del Ministerio Público distan mucho de tener la calificación profesional necesaria como para determinar si desde el punto de vista legal, alguna estructura u operación realizada por algún contribuyente pueda considerarse como defraudatoria y por ende, confían plenamente en el dictamen elaborado por la Procuraduría Fiscal salvo asuntos evidentemente improcedentes como es el caso de delitos cuya acción penal se encuentre prescrita de conformidad con los ordenamientos aplicables.

Esta situación obedece a la complejidad y dinamismo de las leyes fiscales en las que para estar en posibilidad de comprender el contexto en el que son emitidas por el Poder Legislativo, se requiere de un constante estudio y análisis de las mismas en el día con día, al mismo tiempo que se requiere conocer las características de operatividad de determinado sector de la economía para así, lograr entender las estrategias implementadas por las empresas o demás contribuyentes y en su caso, analizar si las mismas son o no defraudatorias.

De cualquier manera, la experiencia ha demostrado que en nuestro país, no son muchos los casos en que las autoridades fiscales han obtenido resultados exitosos en los procesos penales iniciados por defraudación fiscal al incurrir en muchas irregularidades de carácter formal que hacen incluso innecesario por parte de los jueces, el análisis del fondo de la controversia, situación a la que obedece que existan muy pocos precedentes judiciales sobre el fondo de la materia.

De cualquier manera, a nivel federal, el Código Fiscal de la Federación contiene las distintas conductas que se consideran como defraudación fiscal y sus asimilables, contemplando las penas aplicables a los mismos.

A este respecto, la legislación ha sufrido cambios en cuanto al tipo de conductas equiparables a la defraudación fiscal, e incluso, a la gravedad que se le ha otorgado a este delito.

Hace algunos años, en la llamada época del terrorismo fiscal mexicano, finales de los años 80, el delito defraudación fiscal era considerado como un delito grave que no daba lugar a obtener la libertad provisional bajo caución o fianza, por lo que el presunto delincente era detenido durante el tiempo en que transcurría su proceso.

Desde luego, existió un claro abuso por parte de las autoridades fiscales puesto que al ejercer sus facultades de comprobación y constatar que determinado contribuyente había realizado alguna estructura basado en la planeación fiscal, aprovechaban para comentarle que a los ojos de las autoridades fiscales dicha operación sería considerada como defraudación fiscal y que se procedería penalmente en contra del contribuyente, consiguiendo con ello intimidarlo para que autocorrigiera su situación fiscal, no obstante que su operación fuera perfectamente válida y por ende legal.

Incluso, en algunos litigios iniciados por los contribuyentes, las autoridades fiscales sugerían el desistimiento bajo la amenaza velada que de lo contrario, procederían penal-

mente en su contra y que incluso, si llegara a obtener alguna resolución favorable a sus intereses, durante la tramitación de todo el procedimiento, quedaría privado de su libertad.

Esta penosa situación, obedecía principalmente, al tipo de carácter abierto que se contenía en el anterior artículo 109 fracción IV del Código Fiscal de la Federación conocido como defraudación fiscal equiparada, precepto que en su parte conducente establecía lo siguiente:

“Art. 109

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal...”

Afortunadamente, debido a las distintas críticas que los abogados especialistas en la materia penal y fiscal enarbolaron en contra de este tipo penal y, ante la posibilidad clara de que el mismo fuera declarado inconstitucional por parte de los tribunales competentes, se consiguió la modificación del tipo penal.

Al respecto, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de fecha 11 de diciembre de 1997, se afirmó lo siguiente:

“En cuanto a precisar el delito asimilable al de defraudación fiscal, contenido en el artículo 109, consistente en realizar dos o más actos relacionados entre sí con el único fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, estableciendo en su lugar que éste se configurará cuando exista simulación de uno o más actos o contratos por parte del contribuyente con el único fin de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, la que Dictamina considera debe aprobarse dicha mediada, ya que permite que este tipo penal se clarifique y acote, lo que redundará en beneficio del contribuyente.”

Actualmente, la conducta que mayor relevancia tiene en cuanto a los delitos de defraudación fiscal equiparable, la encontramos en el propio artículo 109 fracción IV, que dispone lo siguiente:

“Art. 109

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal...”

En fechas recientes, las autoridades fiscales han efectuado acercamientos con los diputados, a fin de convencerlos de incorporar nuevamente en nuestra legislación, el tipo de carácter abierto anteriormente comentado y tan ampliamente criticado, lo que evidentemente, denota una clara intención por parte de dichas autoridades, de iniciar una cruzada en contra de los contribuyentes que pudiera generar un clima de terrorismo fiscal similar al que imperó en los finales de los años 80 y principios de los 90, hacemos

votos porque esta petición no prospere y que nuestros representantes sociales, velen por nuestras garantías individuales y por el estado de derecho.

4.3. *La simulación de actos jurídicos*

“Etimológicamente, simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es. Simulación significa la acción de simular, la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.

El engaño en esta figura implica necesariamente provocar en un tercero, que bien pueden ser las Autoridades Fiscales Federales, la creencia de que sucedió algo distinto a lo que en realidad ocurrió entre la partes.

La simulación pretende hacer ver o presentar algo que ocurrió de manera diferente, o bien algo que no ocurrió, con el fin directo e inmediato de engañar a terceros.”¹⁷

“El núcleo del concepto es que la forma que recibe una relación legal no abarca la realidad prevista por las partes. Como se define a menudo en los Códigos de Derecho Civil, el concepto de simulación abarca dos situaciones principales: en la primera no existe realidad en absoluto y, en la segunda, la transacción simulada cubre otra transacción o relación oculta.”¹⁸

En México, las disposiciones fiscales no definen al concepto de simulación sino que el mismo se encuentra contemplado por la legislación civil.

El Código Civil Federal, en su artículo 2180 dispone lo siguiente:

“Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

El propio ordenamiento reconoce dos tipos de simulaciones al señalar en su artículo 2181 lo siguiente:

“La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.”

Por su parte, nuestros tribunales han señalado que existe simulación cuando se reúnen los requisitos antes mencionados más, que la creación del acto sea con la finalidad de engañar a terceros.

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XII, Agosto de 1993

Tesis: XVI.2o.25 C

Página: 572

17 González-Salas Campos, Raúl. op. cit.

18 Oscar Díaz, Vicente. op. cit.

SIMULACION, 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.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 477/92. Alfredo Fuentes Sánchez. 12 de enero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Manuel Arredondo Elías. Secretario: Francisco Javier Solís López.

Sobre el tema en análisis, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, describe a la simulación de la siguiente manera:

“En el orden del derecho, el concepto simulación tiene aplicación en la teoría de los actos jurídicos. Se dice que hay simulación, cuando conscientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es distinto de aquél que ocultamente las partes han celebrado.”

El Código Civil Federal en su artículo 2182 señala los efectos que produce la simulación de actos jurídicos:

“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.”

Ahora bien, suponiendo que un contribuyente realizara un acto jurídico simulado absoluto o relativo y este fuera detectado por las autoridades fiscales, cabe destacar que a diferencia de lo que sucede en otros países, las citadas autoridades no se encuentran facultadas legalmente para declarar la nulidad de tal actuación y desconocer sus efectos jurídicos y fiscales.

En todo caso, las autoridades fiscales tendrían que demostrar la ilegalidad y nulidad del contrato celebrado entre las partes ante un juez competente ya que en nuestro sistema jurídico no existen las nulidades de pleno derecho.

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 59, Noviembre de 1992

Tesis: VI.2o. J/222

Página: 67

NULIDAD. NO EXISTE DE PLENO DERECHO. Si no hay disposiciones expresas en las leyes y para los casos que ellas comprendan, nuestra legislación no autoriza que se reconozca la existencia de nulidades de pleno derecho, sino que las nulidades deben ser declaradas por la autoridad judicial, en todos los casos, y previo el procedimiento formal correspondiente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 532/91. Javier Ramírez Maldonado y otro. 26 de noviembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 63/92. Ambrosio Saloma García. 11 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo directo 72/92. Salvador Macías Acevedo. 11 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Amparo directo 208/92. Gregoria Morales Aguilar. 29 de mayo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Amparo en revisión 262/92. Santiago Morales Osorno. 10 de septiembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Siendo este el estado de las cosas, resulta importante reconocer que las autoridades fiscales tendrán una tarea difícil para demostrar la existencia de una simulación de actos jurídicos debido a que en la gran mayoría de los casos, los únicos documentos que avalan la operación son los contratos celebrados entre las partes que obviamente, manifiestan la voluntad aparente y no la oculta.

Adicionalmente, resultan aplicables las normas de interpretación de los contratos en las que claramente se está a la voluntad de las partes expresada en los contratos.

Por esta situación es que se permite al juez resolver acerca de la posible simulación de los actos jurídicos a través de pruebas presuncionales y de indicios que puedan aportar elementos para evidenciar la verdadera intención oculta de los contratantes y de esta manera, acreditar la simulación y con ello, la comisión del delito respectivo.

Apoyan las ideas antes expuestas los siguientes precedentes judiciales:

Octava Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV, Julio de 1994

Página: 817

SIMULACION, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. La simulación es por regla general refractaria a la prueba directa, de tal manera que, para su demostración, tiene capital importancia la prueba de presunciones.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 357/88. Elena Molina de Romero y coags. 28 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Véase: Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985. Tercera Sala, pág. 276.
Copiarlos.

Sexta Epoca

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo IV, Parte SCJN

Tesis: 363

Página: 244

SIMULACION, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. La simulación es por regla general refractaria a la prueba directa, de tal manera que, para su demostración, tiene capital importancia la prueba de presunciones.

Sexta Época:

Amparo directo 5325/57. Fernando López. 27 de agosto de 1958. Mayoría de cuatro votos.

Amparo directo 5916/57. Jesús Heredia Quiñones. 13 de marzo de 1959. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo directo 1581/57. Rosina C. de Greene. 12 de junio de 1959. Mayoría de cuatro votos.

Amparo directo 4689/59. Herminia Martínez vda. de Coronado. 12 de abril de 1961. Mayoría de cuatro votos.

Amparo directo 7300/59. Virginia Cajica de Almendaro. 11 de junio de 1962. Unanimidad de cuatro votos.

En otros países, existen reglas antielusión que atienden mas a la sustancia económica de la operación que a la forma que le hayan atribuido las partes, o bien, se permite a las autoridades fiscales para que reasignen la naturaleza jurídica de la operación realizada por las partes, a fin de atribuirle los efectos fiscales correspondientes.

“La significación de los conceptos de engaño/simulación en el derecho fiscal difiere apreciablemente, primero en función de que el país en cuestión tenga o no reglas

contra la evasión fiscal. Así, en Dinamarca y Finlandia por ejemplo, el concepto de engaño tiene poca importancia debido a la amplitud de la norma contra la evasión, y en Italia, la importancia de las reglas sobre la simulación fue notablemente reducida con la introducción de la primera norma contra la evasión fiscal en 1990. En Colombia y México, por otra parte, la simulación es el único remedio general de que disponen las autoridades fiscales.

Normalmente, las autoridades fiscales están en condiciones de aplicar ellas mismas las normas sobre engaño/simulación, como parte integrada en el tratamiento del caso fiscal en cuestión. En ese sentido, México es una clara excepción a la norma general. En este país, las autoridades fiscales no pueden declarar por sí mismas la simulación sino que tienen que acudir al fiscal para que inicie un proceso a fin de declarar que la transacción en cuestión es nula como una simulación.¹⁹

De acuerdo con lo anterior, es clara la tendencia a nivel mundial de facultar a las autoridades fiscales a recharacterizar las operaciones efectuadas por los contribuyentes y atribuirles las consecuencias fiscales correspondientes, lo que evidentemente resultaría atentatorio de garantías constitucionales en México.

Consecuentemente, a fin de salvaguardar los principios de certeza y seguridad jurídica, las autoridades fiscales deben de acreditar fehacientemente, ante los jueces competentes, aquellos casos en que por excepción, los contribuyentes cometen fraude a través de la simulación de actos jurídicos y no facultarles para que indiscriminadamente puedan reclasificar operaciones para recaudar mayores contribuciones pues se generaría un clima de inseguridad y seguramente de arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales que no es válido a la luz de los principios consagrados en nuestra Constitución.

5. Conclusiones

5.1. En México, los contribuyentes gozan de plena libertad, amparada por nuestra Constitución, de celebrar los negocios jurídicos que mejor convengan a sus intereses, siempre y cuando el ejercicio de dicho derecho no viole la ley.

5.2. La planeación fiscal implica el ejercicio del derecho mencionado en el punto que antecede, sobre la base de que, conociendo las distintas alternativas para la celebración de algún negocio jurídico, se elige aquel que detone la menor causación de contribuciones posible.

5.3. La elusión fiscal se diferencia de la evasión fiscal debido a que en ésta última, se transgrede la ley a través del engaño y por ende, se trata de una conducta penalizada por la legislación mexicana.

5.4. La preocupación de las autoridades fiscales por recaudar las contribuciones que correspondan a las operaciones efectivamente realizadas por los contribuyentes, algunas veces es plasmada en las disposiciones fiscales, al atribuirles consecuencias exclusiva-

19 Zimmer Frederik. op. cit.

mente dentro del ámbito fiscal, distintas a las que en el derecho privado corresponden al negocio jurídico realizado por el contribuyente.

5.5. La preocupación antes mencionada, no es suficiente para justificar que las propias autoridades fiscales cuenten con facultades para recaracterizar las operaciones efectuadas por los contribuyentes atendiendo a la sustancia económica de la operación y no a la forma que se le haya otorgado, puesto que ello implicaría necesariamente, un uso indebido de dicha atribución por parte de las propias autoridades que generaría corrupción.

5.6. El límite de actuación de los contribuyentes se encuentra precisamente, en el momento en que transgreden la ley. En materia fiscal, cuando a través del engaño, obtienen beneficios fiscales que en realidad no les corresponden.

5.7. El abuso del derecho no se encuentra sancionado por el Derecho Fiscal mexicano y por ende, si un negocio jurídico es auténtico y legítimo, aun y cuando produzca efectos fiscales muy convenientes para el contribuyente distintos a los que se producirían de haber realizado la operación utilizando otro vehículo jurídico aparentemente mas conveniente, deberán ser respetados por las autoridades fiscales.

5.8. Las autoridades fiscales a diferencia de lo que ocurre en otros países, no pueden desconocer la validez de los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, debido a que en México, no existen las nulidades de pleno derecho, sino que tienen que ser declaradas por la autoridad judicial.

5.9. El engaño, la simulación de actos jurídicos y por ende, la defraudación fiscal, son conductas que deben ser penalizadas por las leyes y por las autoridades fiscales.

5.10. A fin de salvaguardar los principios de legalidad, certeza y seguridad jurídica, las leyes fiscales que describan las conductas que se considerarán como defraudatorias y por ende punibles, deben de ser claramente redactadas por el legislador, a fin de no permitir bajo ninguna circunstancia, que quede margen en la arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales de integrar el delito y con ello, intimidar al contribuyente. Los delitos de tipo abierto, jamás deben de volver a ser incorporados al sistema fiscal mexicano.