

Breves reflexiones en torno a la simulación y al fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación

*SANTIAGO GONZÁLEZ LUNA M.**

SUMARIO: I. Introducción. II. El concepto legal de simulación. A. Supletoriedad del Código Civil del Distrito Federal. B. Definición legal. C. La defraudación fiscal. D. La simulación: caso específico de defraudación fiscal. E. La determinación de si existe o no simulación. III. El fraude a la ley. A. El concepto jurídico de fraude a la ley. B. Norma prohibitiva. C. Nulidad del acto en fraude a la ley. D. Fraude a la ley e interpretación extensiva. E. No interpretación extensiva en materia fiscal. F. Imposibilidad de cometer fraude a la ley y a las normas impositivas de las leyes fiscales. G. Diferencia entre simulación y fraude a la ley. IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El 29 de diciembre de 1997, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la reforma del artículo 109, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación ("CFF"). Por virtud de la misma, se creó un nuevo tipo de delito fiscal: la simulación.

El texto anterior de la fracción IV del artículo 109 del CFF establecía:

Artículo 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.

* Licenciado en derecho por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente; diplomado en contratos por la Universidad Iberoamericana; maestro en derecho por la London School of Economics, Londres, Reino Unido. Socio de la firma Barrera, González Luna y González Schmal, S. C., en Guadalajara, Jalisco.

El nuevo texto establece:

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

[...]

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

Para definir el alcance de este tipo penal, debe determinarse qué cosa sea la simulación. La incomprensión de ese término ha hecho que contribuyentes y asesores se detengan ante esquemas de planeación fiscal lícitos, por temor de que sean considerados “simulados”. La simulación de actos jurídicos es un concepto netamente civil, y por eso creemos que un artículo como este puede tener cabida en una revista de derecho privado. Este artículo pretende profundizar en el concepto jurídico de simulación, para esclarecer así el alcance del tipo penal que está en vigor a partir del primero de enero de 1998, y contrastarlo con el concepto de fraude a la ley, con el que muchas veces se le confunde. Ojalá que el lector encuentre en este artículo una herramienta que, aunque burda e inacabada, sirva para marcar la frontera entre una planeación fiscal lícita y una delictiva.

II. EL CONCEPTO LEGAL DE SIMULACIÓN

A. Supletoriedad del Código Civil del Distrito Federal

El CFF no define el concepto de simulación. Por lo tanto, en atención al artículo primero del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para Toda la República en Materia Federal (el “Código Civil”), debemos aplicar los preceptos del propio Código Civil.

B. Definición legal

El artículo 2180 del Código Civil establece: “Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

La definición legal de simulación supone una discordancia consciente y concertada entre la voluntad real de los agentes y su declaración, con la finalidad de engañar, aunque no necesariamente dañar, a terceros. Permítasenos citar a Ferrara, quien es una autoridad en materia de simulación:¹

¹ FERRARA, Francisco, “La simulación de los negocios jurídicos”, *Revista de Derecho Privado* (Madrid 1931) 60. La autoridad de FERRARA sobre el tema es indiscutible en nuestro foro. En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación apoya expresamente en FERRARA sus conclu-

Negocio simulado es el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de como aparece. Entre la forma extrínseca y la esencia íntima hay un contraste llamativo: el negocio que aparentemente es serio y eficaz, es en sí mentiroso y ficticio, o constituye una máscara para ocultar un negocio distinto. Ese negocio, pues, está destinado a provocar una ilusión en el público, el cual es inducido a creer en su existencia o en su naturaleza tal como aparece declarada, cuando, en verdad, o no se realizó o se realizó otro negocio diferente del expresado en el contrato.

En la simulación, pues, los contratantes están de acuerdo sobre la apariencia del acto, que no llevan a cabo realmente o no en aquella forma visible de que se sirven como un instrumento para engañar a terceros.

Los requisitos del negocio simulado son, por tanto, los tres siguientes:

- 1º Una declaración deliberadamente disconforme con la intención.
- 2º Concertada de acuerdo entre las partes.
- 3º Para engañar a terceras personas.

De similar opinión es Antonio Butera:

El negocio jurídico simulado es una relación que no tiene ningún contenido o tiene un contenido diverso del aparente. El requisito por excelencia del negocio jurídico es la declaración de voluntad. Donde falta esta voluntad, no surge el negocio jurídico, porque la causa no puede dar lo que no tiene.²

Como ya se había dicho, la teoría de Ferrara ha sido adoptada por nuestros tribunales:

SIMULACIÓN, ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN.

Una correcta interpretación de los preceptos legales que regulan la figura jurídica de simulación, lleva a concluir que ésta se compone de los siguientes elementos: a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello; c)

siones en por lo menos cinco ocasiones: (1) SIMULACIÓN, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES, *Semanario Judicial de la Federación* 7a. 169-174, cuarta parte, p. 171; (2) SIMULACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación* 7a. 57, cuarta parte, p. 21; (3) SIMULACIÓN DEL PRECIO EN LA COMPRAVENTA, PARA IMPEDIR QUE LOS CONDUEÑOS HAGAN USO DEL DERECHO DEL TANTO. (LEGISLACIÓN DE SONORA) *Semanario Judicial de la Federación* 5a. CXI, p. 1808; (4) SIMULACIÓN, TERCEROS CON RELACIÓN A LOS ACTOS AFECTADOS DE NULIDAD, POR CAUSA DE, *Semanario Judicial de la Federación* 5a. LXXVII, p. 6528; y (5) SIMULACIÓN, ACCIÓN PAULIANA Y FRAUDE, *Semanario Judicial de la Federación* 5a. LXVI, p. 1120.

Poca duda debe quedar acerca de la preferencia de nuestros tribunales por la doctrina italiana en este tema: SIMULACIÓN EN EL DERECHO MEXICANO. *La interpretación de nuestra ley, en todo lo relativo a la simulación de los contratos, debe inspirarse en la doctrina de los autores italianos, y de ninguna manera en la doctrina francesa, que ni siquiera admite la simulación como causa de nulidad de las obligaciones [...]*

Precedente: *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. LVII, p. 2798.

² BUTERA, Antonio "Della Simulazioni Nei Negozi Giuridici e Degli Attin" *In Fraudem Legis* (Turín Unione Tipografica Editrice Torinese 1936) I. La traducción de la cita es nuestra.

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, aportar 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.³

SIMULACIÓN. SU CAUSA DEBE TENER COMO FIN ENGAÑAR A TERCERAS PERSONAS. No basta para la existencia de la simulación, el mero hecho de que las partes se obliguen en forma convencional o aparente, sino que es requisito indispensable que esto se haga con fines de engaño a terceros, circunstancia que no ocurre cuando se trata de un negocio concluido realmente entre las partes para obtener determinado fin práctico, en razón de que en este supuesto las partes contratantes han querido admitir todas las consecuencias jurídicas del negocio, aunque se sirvan de él para una finalidad económica distinta.⁴

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.⁵ El caso típico de simulación absoluta se da cuando un deudor, para evitar que sus acreedores le embarguen sus bienes, celebra un contrato de compraventa con un amigo suyo, el cual no desembolsa cantidad alguna y sabe que en realidad los bienes no son suyos, sino que sólo quedarán a su nombre, aunque en posesión del deudor simulador. Por otro lado, un caso frecuente de simulación relativa se encuentra en las donaciones que se celebran con forma de compraventa, para evitar el impuesto sobre la renta en el donatario; o la compraventa a precio inferior del que realmente se pagó, para reducir los impuestos que tienen como base el precio de la operación (e. g. transmisiones patrimoniales, impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado y derechos de registro). Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.⁶

Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la hacienda pública.⁷

Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha

³ *Semanario Judicial de la Federación*, 8a. XII (agosto) 572.

⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, 7a. 217-228, 6a. parte, p. 612.

⁵ Artículo 2181 del Código Civil.

⁶ Artículo 2182 del Código Civil.

⁷ Artículo 2183 del Código Civil.

pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.⁸ Esto resulta aplicable en el caso de simulaciones absolutas. En el ejemplo de la compraventa simulada entre amigos para defraudar a los acreedores del supuesto vendedor, se restituiría al deudor simulador (el vendedor) los bienes transmitidos a su supuesto “comprador”. Pero si tales bienes ya hubieran sido enajenados onerosamente por el “comprador”, el nuevo adquirente no sería desposeído.

La prueba de la simulación se hace generalmente a través de presunciones:

SIMULACIÓN, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. La simulación de un acto jurídico, conforme a la definición del tratadista Francisco Ferrara en su obra “La Simulación de los Negocios Jurídicos”, consiste en la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir la apariencia de un acto que no existe o es distinto de aquél que realmente se llevó a cabo. Por ello, ante la falta de elementos de convicción precisos, o sea de prueba directa, por regla general la simulación es refractaria a este tipo de prueba, de manera que, para su demostración tiene capital importancia la prueba de presunciones.⁹

SIMULACIÓN, PRUEBA DE LA. La prueba de la simulación nunca es directa, a menos que el o los simuladores confiesen el hecho; es por lo general indirecta y mediante indicios.¹⁰

C. La defraudación fiscal

Según el artículo 108 del CFF, “comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

El tipo penal de defraudación gravita en torno a un concepto clave: el conocimiento de la verdad. El legislador tiene una posición epistemológica realista: el hombre puede conocer la verdad, y la verdad consiste en que haya concordancia entre la representación mental del sujeto y la realidad externa que se conoce. Una afirmación es verdadera o es una verdad, si la idea que expresa sucede en la realidad.¹¹

El delito de fraude tutela dos valores en las relaciones sociales: la veracidad, al punir los engaños dañinos, y la buena fe, al castigar el aprovechamiento dañino y consciente del error ajeno. El delito de fraude no castiga el error, sino el

⁸ Artículo 2184 del Código Civil.

⁹ *Semanario Judicial de la Federación*, 7a. 169-174. 4a. parte, p. 171.

¹⁰ *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. CXXIX, p. 563.

¹¹ Sobre este tema véase la magistral exposición de GONZÁLEZ MORFÍN, Efraín, en su artículo “Filosofía del derecho. Epistemología”, *Revista Jurídica Jalisciense* 4 8 (Instituto de Investigaciones Jurídicas) 187 a 217.

uso del error que una persona hace en perjuicio de otra persona que lo sufre. Basado en la experiencia y en el sentido común, el legislador reconoce que hay dos maneras de que alguien se encuentre en el error: primeramente, por una espontánea captación deficiente de la realidad; es decir, que al error se llega por uno mismo, porque uno no puede captar la realidad tal cual es, ya por falta de agudeza en los sentidos, o por poca inteligencia, o por el peculiar entorno en donde deben operar los sentidos (e. g., una habitación oscura o ruidosa, que no permita ver u oír adecuadamente); en segundo lugar, por una provocada captación deficiente de la realidad, es decir porque otra persona llevó a uno al error, no dejándole captar la realidad tal cual es, lo cual puede hacerse mediante la mentira o causando que el entorno en donde deben operar los sentidos obstaculice la correcta función de éstos (e. g. hablando muy bajo o muy aprisa, o provocando ruido, etcétera). En reconocimiento de ello, el legislador considera que hay fraude cuando alguien lleva a otro al error, es decir, cuando lo engaña; o cuando sin engañarlo, se aprovecha del error de otro.

La ley no define lo que debemos entender por engaño, pero del análisis de la jurisprudencia sobre la materia puede concluirse que engaño es el uso de cualquier medio con la intención de hacer caer a otra persona en error.

Así, por ejemplo:

FRAUDE PREVISTO Y SANCIONADO POR EL ARTICULO 386 DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL. HIPÓTESIS EN QUE NO SE TIPIFICA EL DELITO DE. La circunstancia de que el quejoso haya dispuesto de cierta cantidad de dinero que por equivocación le depositó en su cuenta de cheques la ofendida, a sabiendas de que un tercero le iba a depositar sin precisar en qué fecha la misma cantidad de dinero de que dispuso el accionante constitucional, no encuadra en el tipo penal de fraude previsto y sancionado por el artículo 386, del Código Penal Federal, en razón de que en primer lugar, no se acredita la existencia del elemento engaño, toda vez que no utilizó argucias, artimañas, maquinaciones o cualquier otro medio, o un falso conocimiento en el sujeto pasivo, tendiente a determinarlo a realizar un acto de disposición patrimonial en su beneficio, supuesto que los depósitos de dinero que se hicieron en la cuenta del quejoso, son imputables exclusivamente a la ofendida por haberse equivocado al asentar el número de cuenta en que debió haber efectuado los abonos o depósitos, en lo cual el quejoso en nada intervino, y, en segundo lugar, porque tampoco se puede decir que el activo conociera el error en que incurrió el pasivo y se hubiese aprovechado para retirar los aludidos abonos o depósitos que se hicieron en su cuenta.¹²

PANDILLA, AGRAVANTE DE. NO OPERA EN EL DELITO DE FRAUDE (ARTICULO 164 BIS DEL CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO COMÚN, Y PARA TODA LA REPÚBLICA EN MATERIA DE FUERO FEDERAL). La intención del legislador al crear la figura delictiva de pandilla prevista en el invocado numeral 164 bis, fue la de agravar las penas de todos aquellos delitos que, previo acuerdo tácito o expreso tomado al efecto por los sujetos activos, fueran cometidos en común por tres o más personas que, reunidas de manera habitual, ocasional o transitoria, no estuvieren organizadas con fines ilícitos, en el entendido de que tales injustos sociales debían de tener ejecución de carácter violento, como acontecía con el homicidio tumultuario, dado que en un principio la reforma

¹² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* 9a. tesis XX.81 P, IV (julio 1996) 395.

que dio origen a la agravante en cuestión se dirigía a este delito pero los legisladores estimaron que debía hacerse extensiva a ilícitos de comisión similar, por lo que la misma no puede aplicarse tratándose del fraude, puesto que éste tiene como formas de ejecución, el aprovechamiento del error en que se encuentra o se hace incurrir a la víctima, o bien, el engaño producido por la serie de recursos intelectuales o habilidades utilizados por el activo para hacer creer al pasivo una falsa representación de la verdad, las cuales, por su propia naturaleza, no implican actos o medios de carácter violento.¹³

FRAUDE. DEBE DEMOSTRARSE EL ENGAÑO PARA QUE SE CONFIGURE EL HECHO DELICTUOSO (LEGISLACION DEL ESTADO DE GUERRERO). De un análisis del artículo 171 del Código Penal del Estado se advierte que el primer elemento esencial constitutivo del tipo penal de fraude es la existencia de una conducta falsa, engañosa o el aprovechamiento del error en que se encuentra el sujeto pasivo del delito. El engaño consiste en provocar mediante argucias, artimañas, maquinaciones o cualquier otro medio, un falso conocimiento en el sujeto pasivo, a efecto de determinar a realizar un acto de disposición patrimonial en beneficio del sujeto activo. El aprovechamiento del error consiste en la situación de que el sujeto pasivo tenga un falso concepto, una creencia errónea y el sujeto activo se aproveche de esta circunstancia para determinar al pasivo a realizar la disposición patrimonial en su beneficio. En razón de lo anterior es indudable que no se encuentra acreditado el hecho delictivo, puesto que al no acreditarse los elementos del tipo antes señalado, se contraviene lo dispuesto por el artículo 16 constitucional para dictar válidamente una orden de aprehensión.¹⁴

En este tipo penal, es esencial definir qué significa aprovechar. Si aprovechar significa simplemente obtener un beneficio, el tipo penal podría aplicarse a quien comete un error que le beneficia: quien suma o resta mal y resulta tener menos ingresos gravables de los que en realidad tiene. Creemos que el término “aprovechar” implica intencionalidad: quien se beneficia intencionalmente de un error. Sólo se me ocurren dos hipótesis: que el error lo cometa otro, o que lo cometa uno mismo, y posteriormente caiga en la cuenta del error y no haga las correcciones pertinentes.

En este punto tiene mejor técnica el artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para Toda la República en Materia Federal (en adelante, el “Código Penal”) según el cual “comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.”

El Código Penal deja aclarado que el error del que hay que aprovecharse es el de otra persona. El CFF, en cambio, no aclara si el error tiene que estar en otra persona distinta del agente del delito, o si un error propio que beneficie a quien lo sufre puede configurar el delito de defraudación fiscal.

Tradicionalmente se ha sostenido que el error propio, aunque sea benéfico para quien lo sufre, no cae dentro del tipo de defraudación:

¹³ *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta* 9a. V (febrero 1997) 771.

¹⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, 8a. XII (agosto) 441.

DEFRAUDACION FISCAL NO CONFIGURADA. La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.¹⁵

En síntesis, podemos decir que hay aprovechamiento de un error, cuando conscientemente alguien se beneficia del estado mental de su contraparte quien cree que algo es de cierta forma, aunque en realidad sea de otra. Dicho de otra guisa, para que haya aprovechamiento de un error debe haber: (1) dos personas; (2) un mismo objeto respecto del cual negocian, (3) una discordancia entre (a) la imagen mental del objeto en una de esas personas y (b) el objeto mismo; (4) concordancia entre (a) la imagen mental del objeto en la otra persona y (b) el objeto mismo; y (5) conocimiento, por parte de aquel cuya imagen mental coincide con el objeto, de que la imagen mental de la otra parte no coincide con el objeto, o dicho de otra manera, conciencia de que la otra parte está en el error.

D. La simulación: caso específico de defraudación fiscal

A nuestro juicio, el artículo 108 del CFF establece un tipo penal genérico, y la fracción IV del artículo 109 del CFF establece un tipo específico. Entre ambos hay una relación de género a especie. Esto significa que toda conducta que cae bajo la fracción IV del artículo 109, necesariamente debe poder caer en el artículo 108, sin que lo inverso sea cierto. Dicho de otra guisa: toda simulación implica una defraudación, pero no toda defraudación implica una simulación.¹⁶

¹⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, 7a. 57 2a. parte 17.

¹⁶ Los Tribunales Colegiados de Circuito coinciden con esta postura: DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE TIPO GENÉRICO Y TIPOS ESPECÍFICOS. SU DIFERENCIA. Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109, fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay un concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la

La defraudación y la simulación tienen en común que ambas involucran un engaño para obtener un beneficio indebido; en cambio, difieren (a) en que puede haber defraudación sin engaño, cuando se aprovecha un error que sufre otra persona; y (b) en que en el caso de la simulación la conducta engañosa se compone de actos que hagan creer a los terceros que se celebran negocios jurídicos que en realidad no se celebran. Por lo tanto, si la conducta engañosa no se expresa o manifiesta ni tiene como vehículo actos jurídicos aparentes, estaremos ante una defraudación, pero no ante una simulación. Dicho de otra manera, hay simulación cuando los negocios jurídicos aparentes son el instrumento para cometer el engaño dañoso.

Así, el presentar con conciencia una declaración fiscal con cifras que no corresponden a la contabilidad del contribuyente constituye una defraudación, pero no una simulación, porque no hay negocio jurídico que dé apariencia de legalidad a tales números. Habría simulación si se documentaran contratos de crédito o compraventas, sin que en realidad se celebraran o sin que en realidad se celebraran por esos montos o plazos, con la finalidad de hacer que la contabilidad arrojará los resultados deseados para no pagar impuestos o pagar menos impuestos.¹⁷

E. La determinación de si existe o no simulación

Como ya dijimos, hay simulación cuando existe una discordancia consciente entre la voluntad de las partes y su declaración; es decir, cuando las partes exteriorizan su voluntad (emiten sonidos, escriben letras, hacen gestos) sabiendo que esa exteriorización no refleja lo acordado entre ellas, sino lo que desean que aparezca a los ojos de terceros, incluyendo al fisco federal.

disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (MAYER, M. E., citado por Luis JIMÉNEZ DE ASÚA, en la obra *Tratado de derecho penal*, II, p. 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109, fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. *En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consista en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.* (*Semanario Judicial de la Federación*, 8a. XI (marzo) 256.

¹⁷ Cosa distinta me parece el caso en que el negocio sí se celebró, pero no en forma escrita. Si las partes involucradas, para dar mayor seguridad a sus relaciones jurídicas, y en especial, para dar soporte documental a sus operaciones, celebraran por escrito el negocio jurídico en cuestión, no me parece que haya simulación, sino simple formalización de un negocio existente con anterioridad. Tampoco sería simulación el darle efectos al documento a partir de la fecha en que efectivamente se celebró el negocio que carecía de forma. Sobre el particular conviene tener presentes los siguientes artículos del Código Civil: Artículo 2231. La nulidad de un acto jurídico por falta de forma establecida por a la ley se extingue por la confirmación de ese acto hecho en la forma omitida. Artículo 2235. La confirmación se retrotrae al día en que se verificó el acto nulo, pero ese efecto retroactivo no perjudicará los derechos de tercero.

Por lo tanto, el uso de una figura jurídica que recibe un tratamiento fiscal más favorable que otra, incluso que otra que quizás sea la idónea para llevar a cabo el negocio deseado por las partes, no implica simulación alguna: los actos jurídicos se celebran seriamente y las partes asumen todas las consecuencias jurídicas que se derivan de los mismos. En un caso así no existen tres elementos esenciales de la simulación, a saber: (1) la discordancia entre la voluntad de las partes y su declaración, (2) el conocimiento de esa discordancia y (3) la intención de engaño.

III. EL FRAUDE A LA LEY

Aunque no exista simulación en la estrategia¹⁸ fiscal planteada por una empresa, cabe preguntar si la misma no involucra un fraude a la ley.¹⁹

A. El concepto jurídico de fraude a la ley

El negocio *in fraudem legis* es de naturaleza diversa a la del negocio simulado.²⁰ El negocio fraudulento no es, en absoluto, un negocio aparente. Es perfectamente serio: se quiere realmente. Es más, se quiere tal y como se ha realizado, con todas las consecuencias que corresponden a la forma jurídica elegida.

El fraude a la ley es aceptado por nuestros tribunales:

INTERPOSICIÓN DE PERSONA Y SIMULACIÓN. Es inexacto que en toda interposición de persona prohibida por la ley ha de haber siempre una simulación, porque hay interposiciones que siendo lo más reales que se quiera, no por eso dejarían de ser prohibidas; no por el motivo de la simulación, sino por el fraude a la ley.²¹

El fraude a la ley constituye una violación indirecta a la ley, no según su contenido literal, sino según su espíritu. El que defrauda a la ley no contradice las palabras de la ley; al contrario, se atiene respetuosamente a su letra, pero en realidad, va contra el sentido de la disposición, viene a frustrar el fin a que ten-

¹⁸ La palabra estrategia, en sentido estricto, tiene una clara connotación bélica, por lo que su uso en el contexto fiscal implicaría que existe una batalla entre el contribuyente y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; sin embargo, la palabra ha ganado terreno en el habla mexicana como sinónimo de planeación para minimizar lícitamente el costo fiscal de una operación. Suplico al lector que entienda la palabra en este último sentido.

¹⁹ Fraude a la ley y fraude penal son conceptos totalmente distintos. Ello le quedará claro al lector al leer este capítulo. Sin embargo, creo conveniente desde ahora suplicar al lector que no lo confunda el nombre tan parecido a instituciones jurídicas tan disímolas. Lo mismo cabe decir de los actos en fraude de acreedores. Esta institución, aunque de nombre similar al fraude a la ley, es de diversa naturaleza. El fraude de acreedores no es un fraude a la ley, sino que es una violación directa a la norma que obliga al deudor a no colocarse intencionalmente en insolvencia (artículo 2163 del Código Civil).

²⁰ Véase FERRARA, *op. cit.*, p. 95.

²¹ *Semanario Judicial de la Federación*, 6a. XXXI, cuarta parte, p. 54.

día el principio jurídico.²² Aquí, los contratantes se proponen huir de la aplicación de una norma jurídica, conformando su conducta de tal modo que no pueda reprobarse directamente y que, con el conjunto de los medios indirectos usados, venga a conseguir el resultado que la ley quería impedir.²³

El fraude a la ley muda el estado de hecho regulado por la ley, en forma tal que ésta resulta inaplicable.²⁴ Para entender esto a fondo, se requiere entender los elementos que componen a toda norma jurídica, por lo que haremos una breve descripción de los mismos.

Las normas jurídicas genéricas (en oposición a las individualizadas) encierran siempre una o varias hipótesis cuya realización da nacimiento a las obligaciones y derechos que las mismas normas imponen (si de las primeras se trata) y otorgan (si se trata de los segundos). Este carácter atributivo-imperativo de las normas jurídicas es capital para distinguirlas de las normas morales, las cuales son sólo imperativas, según apuntó Petrasizky.²⁵

Korkounov sostiene que toda norma jurídica consta de dos partes, hipótesis (o supuesto) y disposición:

Las normas jurídicas son condicionales. Todo precepto de derecho se compone de la definición de las condiciones de aplicación de la regla jurídica y de la exposición de la regla misma. El primero de estos elementos de derecho puede expresarse de la siguiente manera: Si... entonces... Ejemplo: si el difunto tiene varios hijos, los bienes serán divididos por partes iguales. Si alguien comete el delito de robo, debe sufrir tal o cual pena corporal. Sólo que no todo artículo de un texto legal contiene necesariamente los dos elementos de los que hemos hablado. En efecto, la norma puede hallarse expuesta en varios artículos; en tal caso, uno de ellos contendrá la hipótesis, y el otro la disposición.²⁶

El supuesto puede definirse como el conjunto de condiciones de cuya realización depende la realización de la disposición. La disposición establece qué consecuencias normativas se encuentran determinadas por la realización del supuesto.

Dijimos ya que supuesto jurídico es la hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas por la norma. Tales consecuencias pueden ser el nacimiento, la transmisión, la modificación o la extinción de facultades y obligaciones.

Según Schreier,²⁷ en la relación entre la hipótesis normativa (o supuestos) y la disposición normativa (o consecuencias) existe una relación de necesidad causal: no hay consecuencia jurídica sin supuesto de derecho. O en otra forma:

²² FERRARA, *op. cit.*, p. 96.

²³ *Ibid.*, p. 97.

²⁴ *Ibidem.*

²⁵ Es decir que sólo obligan a su destinatario, sin otorgar a otro sujeto un derecho correlativo a esa obligación.

²⁶ *Cours de Theorie General du Droit* 2a. (París 1914) 195, citado por GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo en *Introducción al estudio del derecho* (México Porrúa) 171-172.

²⁷ SCHREIER, Fritz *Conceptos y formas fundamentales del derecho* (Buenos Aires Editorial Losada 1942) 145-146, citado por ROJINA VILLEGAS, Rafael *Derecho civil mexicano I* (México Porrúa 1981).

toda consecuencia jurídica hállase condicionada por determinados supuestos. De la ley de causalidad jurídica se sigue este corolario: si la condición jurídica no varía, las consecuencias de derecho no deben cambiar.

Sin embargo, debemos hacer notar que:

- La relación entre el supuesto jurídico y su realización efectiva es contingente. Puede darse o no. La existencia de la norma no determina el hecho de la realización del supuesto.
- El enlace entre la realización del supuesto de la norma y la producción de consecuencias jurídicas es necesario.
- El vínculo entre las consecuencias de derecho y su realización efectiva es contingente. De allí que pueda haber incumplimiento de una norma.

Así, es claro que el elemento clave para que una norma se concrete, para que se actualicen sus consecuencias de derecho, es el acontecimiento previsto por la hipótesis de la norma. Tal acontecimiento se conoce, generalmente, como hecho jurídico.

Explicado lo anterior, estamos en posibilidad de entender a Ferrara cuando afirma que el fraude a la ley muda el estado de hecho regulado por la ley, en forma tal que ésta resulta inaplicable: el fraude a la ley consiste en colocarse de manera intencional fuera de la hipótesis normativa o supuesto jurídico de una norma, para que no se activen las consecuencias jurídicas de dicha norma.

Pero, si nos quedamos con esa descripción, cualquier acto jurídico implicaría un fraude al resto de la legislación en la que la conducta del agente no es parte de sus hipótesis normativas. Así, al celebrar un contrato de arrendamiento, en vez de un comodato, hago aplicables a ese acto sólo las normas del arrendamiento, no las del comodato, de manera intencional. ¿Estoy defraudando a la ley? No. Para que haya fraude a la ley, y no simple ejercicio de la libertad de elegir la figura jurídica que más me convenga o guste, tienen que reunirse dos elementos adicionales: (1) que la consecuencia jurídica de la hipótesis normativa que se evade sea prohibitiva²⁸ y (2) que los efectos materiales de la conducta realizada por el agente²⁹ sean iguales o similares a los efectos materiales que la norma jurídica trata de evitar.³⁰

²⁸ Véase la discusión más adelante.

²⁹ Nos referimos a la conducta que no encuadra en la norma defraudada, es decir a la conducta que esquivada o evita la hipótesis jurídica de la norma cuyas consecuencias no se desean.

³⁰ Como ya se dijo, toda norma se compone de dos elementos: (1) hipótesis o supuestos y (2) disposición o consecuencias. Pero eso sólo describe la estructura lógica de una norma. Además, toda norma busca un fin: proteger ciertos valores, cuidar ciertos intereses, incentivar ciertas conductas o inhibir otras. La naturaleza finalista de toda norma es aceptada por el derecho mexicano, que reconoce dentro de los métodos de interpretación, el teleológico, y que reconoce que sobre la letra de una norma debe prevalecer su espíritu, que no es otra cosa que otro nombre para el fin perseguido por la norma. Existen más de 30 sentencias de los distintos tribunales federales que apoyan mi aserto, pero para efectos de este análisis creo suficientes citar sólo algunas:

SUSPENSIÓN EN AMPARO DIRECTO. El artículo 95, fracción VIII, de la Ley de Amparo, establece los casos en que procede el recurso de queja contra los jueces comunes, cuando en auxilio de la justicia federal dictan el auto de suspensión; pero si se tuviera en cuenta la forma literal en que está redactada esa fracción, la queja sólo procedería en los cinco casos que limitativamente enumera; *mas la Primera Sala de la Suprema Corte, para interpretar la repetida fracción, lo ha*

Recurriendo nuevamente a Ferrara:

Para mí, los negocios fraudulentos son negocios reales indirectos, que tienden a conseguir, con la combinación de diversos medios jurídicos seriamente realizados, el mismo resultado que la ley prohíbe, o por lo menos, uno equivalente. Y puesto que la ley de ordinario no se fija en un fin jurídico, sino práctico, la prohibición ha de entenderse dirigida contra cualquier forma con la cual se trate de obtener el efecto prohibido. En general, dice Kohler, las partes son libres de realizar un fin económico de la manera que más les guste. Pero hay leyes que no se limitan a la forma jurídica específica, sino que elevan a contenido de su propia norma el resultado económico y prohíben o conceden bajo algunas condiciones la obtención de un cierto efecto. Aquí la disposición va principalmente contra el fin, dondequiera que se encuentre, sea cualquiera la forma jurídica bajo que se oculte y el conjunto de actos entre los cuales trate de esconderse.³¹

B. Norma prohibitiva

Quedó asentado que el fraude a la ley requiere una norma prohibitiva cuya aplicación los agentes tratan de evitar situándose en una hipótesis normativa distinta a la de dicha norma, pero produciendo un resultado idéntico o similar al que la norma defraudada prohíbe. Resulta claro, entonces, que sin una norma prohibitiva no hay fraude a la ley. Pero en manera alguna es claro qué deba entenderse por una norma prohibitiva. Del análisis de los casos resueltos por los tribunales mexicanos,³² puede concluirse que una norma prohibitiva es aquella que tiende a

hecho atendiendo no a su letra, sino a su espíritu, y a la razón filosófica que la inspira, y ha sostenido que la queja procede [. . .] (Semnario Judicial de la Federación, 5a. LXVII 793).

COMPRA DE GANADO ROBADO, DELITO DE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE MICHOACÁN). Esta Primera Sala *ha interpretado el vocablo "ganado", no como el hato o conjunto de bestias que se apacientan o andan juntas, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Castellana, es decir una interpretación gramatical o literal, sino aplicando la exégesis teleológica, atendiendo a los fines del legislador, o sea, que éste trata de resguardar a la industria pecuaria, protegiendo tanto al ganadero próspero y ya establecido, como al incipiente o pequeño industrial de ese tipo, por lo que la norma de cultura que entraña el precepto salvaguarda los intereses de ambos, y por ende, comprende el supuesto singular. Por lo demás [...] (Semnario Judicial de la Federación, 5a. CXXXVIII 701).*

³¹ FERRARA, *op. cit.*, pp. 99 y 100.

³² Al respecto pueden citarse los ejemplos siguientes: TRÁNSITO, LEY DEL SERVICIO DE, DEL ESTADO DE JALISCO. DECRETO 5949, QUE REFORMA SUS ARTÍCULOS 53 Y 54. ES AUTOAPLICATIVO. El análisis de los artículos 53, reformado, y 78 bis, que el aludido Decreto establece, permite deducir que contienen normas de carácter prohibitivo que comprenden dentro de sus hipótesis todos los titulares de permisos de ruta o permisos de sitio, pues directamente *está regulando la conducta de aquéllos, imponiéndoles una taxativa, un deber de no hacer específico y concreto*. Si a lo anterior se agrega que dados los términos de aquellas normas, no se requiere ningún ulterior acto de autoridad a fin de que se les obligue a dejar de hacer aquella enajenación, es decir, que tiene una ejecución no condicionada, eso es bastante para establecer que se trata de normas autoaplicativas, cuya impugnación a través del amparo pudo hacerse desde el momento mismo en que entraron en vigor, pues para determinar si una ley es o no autoaplicativa, no hay que atender a si el particular está o no en posibilidad de realizar determinados actos, sino a los términos concretos del mandato legal, pues basta con que se ordene a los particulares de que se trate (en número

cohibir la realización de su hipótesis normativa: así, por ejemplo una norma que diga “si se realiza la conducta X, ésta no producirá los efectos ordinarios de tal conducta”, o “si una persona realiza la conducta X, se le impondrán prisión de 10 años”. La prohibitividad no necesariamente ha de expresarse con las palabras

determinado o indeterminado) un hacer o un no hacer, y que no se supedita su ejecución a la conducta que deba llevar a cabo una autoridad, para que tenga aquel carácter. La causación de perjuicios a la quejosa depende de si la comprendió el legislador en el supuesto normativo y si no requirió para su obligatoriedad ningún acto de autoridad posterior. Si la ley contiene estas dos condiciones, es autoaplicativa; esto es, impone con su sola vigencia una obligación de no hacer, que permite al particular ocurrir en demanda de garantías, sin tener que esperar a que se realice un acto concreto de aplicación (*Semanario Judicial de la Federación*, 7a. 4 4a. parte, 125).

ARRENDAMIENTO. DECRETO DE PRÓRROGA INDEFINIDA (NÚM. 36 DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN). SUS NORMAS SON PROHIBITIVAS Y DE ORDEN PÚBLICO. Si bien es cierto que el decreto número 36 del Estado de Nuevo León no establece en forma expresa la nulidad de pleno derecho de los convenios que en alguna forma modifiquen los contratos de arrendamiento protegidos por dicho decreto, como lo hace el artículo 9o. del decreto de veinticuatro de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho para el Distrito Federal, sin embargo, el artículo 6o. del Código Civil de Nuevo León establece la irrenunciabilidad de derechos, salvo de aquellos de carácter privado que no afecten directamente el interés público y el 8o. determina que los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos; y las normas del decreto en comento tienen el carácter de interés público a no dudarlo, toda vez que a la sociedad y al Estado les interesa, sobremanera, que las personas de escasos recursos, que carecen de vivienda propia, satisfagan esa necesidad imprescindible de todo ser humano, sin las presiones que implique el desbordamiento lucrativo de la voluntad de los arrendadores, ante situaciones de crisis socioeconómicas, y a su vez, *son de carácter prohibitivo, porque establece normas que no se pueden rebasar por los particulares, tales como la de mantener el monto de la renta en los términos pactados en el contrato y que ésta se pueda elevar sólo en la forma y términos que en sus disposiciones se fijan, así como las que señalan las únicas causas por las cuales se pueden rescindir o dar por terminados los contratos, ya que el imperativo de estos mandamientos, interpretado a contrario sensu, significa que fuera de los casos autorizados, no se puede incrementar la renta o concluir el arrendamiento, lo que constituye claramente una prohibición.* Sirve de apoyo a lo anterior el contenido de la exposición de motivos formulada por la legislatura que expidió el decreto, que expresamente alude a que el mismo prohíbe “el aumento en el valor de las pensiones” y señala “causas rescisorias de los contratos inquilinarios” fijando “límites a la libertad de contratar por parte del arrendador” “porque deben prevalecer razones de orden público y de interés colectivo a las consideraciones de los individuos en sí”; invoca como fundamento del decreto el artículo 27 constitucional que autoriza la ocupación y expropiación de la propiedad privada por causas de utilidad pública, concluye que, por mayoría de razón, puede limitarse el derecho de propiedad a través del contrato de arrendamiento y establece expresamente que esa exposición servirá de interpretación auténtica de la ley (*Semanario Judicial de la Federación*, 7a. 193-198, sexta parte, p. 34).

VÍA. NATURALEZA JURÍDICA DEL AUTO QUE LA ESTABLECE. OPORTUNIDAD PARA Oponer EXCEPCIONES. La jurisprudencia número 382, 6a. época, cuarta parte, página 1181 del *Semanario Judicial de la Federación*, compilación de 1965, dice: “El auto que da entrega a una demanda y establece la forma del juicio, no prejuzga sobre la procedencia de la acción; y si se oponen oportunamente las excepciones que establece la ley, en la sentencia definitiva debe resolverse sobre la procedencia o improcedencia de la acción”. De acuerdo con esta jurisprudencia, ciertamente que el juzgador, no sólo puede, sino que debe ocuparse en la sentencia definitiva de la procedencia o improcedencia de la acción; pero sólo a condición de que los interesados hayan hecho valer oportunamente las excepciones que establece la ley y esa oportunidad no es otra que la del acto de contestación de la demanda, según lo dispone el artículo 213 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Veracruz, de obligada aplicación, conforme lo mandado por el artículo 1051 del Código de Comercio, y que expresa: “Las excepciones que se tengan, cualquiera que sea su naturaleza, se harán valer simultáneamente en la contestación y nunca después, a no ser que fuesen supervivientes”. *Este precepto es una norma prohibitiva, que enfatiza su naturaleza de tal, empleando una palabra extraordinariamente enérgica: “nunca”* (*Semanario Judicial de la Federación*, 6a. CXIII, cuarta parte, p. 80).

“está prohibido”, sino que basta que la norma tenga por fin proscribir o inhibir una conducta para que la norma sea prohibitiva. La calidad de prohibitiva de una norma tiene que definirse caso por caso.³³

C. Nulidad del acto en fraude a la ley

Un acto hecho en fraude a la ley es nulo. Conviene esclarecer si la nulidad del acto en fraude a la ley requiere norma expresa que así lo declare, o si, por el contrario, basta una interpretación racional de la prohibición contenida en la norma defraudada, entendiéndose que el juez ha de aplicar la ley, no a la letra, sino según su contenido espiritual, y en consecuencia, el juez debe negar eficacia a aquellos negocios que, sin bien no prohibidos directamente, producen bajo otra forma los mismos resultados. Esta es la posición de Ferrara.³⁴ Bajo derecho mexicano, la cuestión ya ha sido resuelta, porque el artículo 8 del Código Civil establece que los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario. El Código Civil no dice que los actos hechos en fraude a la ley son nulos, sino que establece que los actos contrarios a normas prohibitivas son nulos. Sin embargo, dado que el fraude a la ley es esencialmente un acto en contra de una norma prohibitiva, resulta clara la aplicación del texto citado.

D. Fraude a la ley e interpretación extensiva

Para defraudar una ley es esencial que el texto de la norma no prohíba expresamente la conducta defraudadora del agente, pero que su espíritu sí establezca tal prohibición, puesto que la conducta fraudulenta produce un efecto que la ley quiere evitar a toda costa. Por lo tanto, el acto fraudulento nunca contradice al texto mismo de la norma, sino a su interpretación. Esa interpretación debe cata-

³³ LEYES PROHIBITIVAS. El Artículo 404 del Código Civil del Estado de Puebla, no puede considerarse como una ley prohibitiva. *Para que una norma jurídica tenga ese carácter, es preciso examinar no únicamente la forma de su redacción sino, principalmente, el objeto que se propone y el alcance que jurídicamente puede atribuírsele. Existen muchas disposiciones en nuestras leyes que, redactadas en forma análoga a la del citado artículo, están muy lejos de constituir prohibiciones.* La citada disposición dice así: “tampoco pueden desempeñarse los cargos de tutor y curador de un incapaz, por persona que tenga entre sí parentesco en cualquier grado, en la línea recta, o dentro del cuarto, en la colateral”. Esta norma establece, simplemente, una incompatibilidad destinada a asegurar, de una manera más perfecta, los intereses de los menores; y si a pesar de esa incompatibilidad establecida por la ley, son nombradas dos personas como tutor y curador, los actos efectuados por una y otra tienen validez legal en tanto no perjudiquen los intereses del incapacitado; pero en cuanto resulte este perjuicio, únicamente al incapacitado corresponde la acción para atacar los actos que indebidamente pudieron haber efectuado sus guardianes. Esta es la sanción legal de la violación del artículo 404 citado, aparte de la separación de alguno de los guardianes, de su cargo. Es verdad que esa disposición es de orden público; pero de la misma naturaleza son todas las normas jurídicas (*Semanario Judicial de la Federación*, 5a. XXXVII, 1834).

³⁴ *Op. cit.*, p. 100.

logarse como extensiva, ya que su resultado es dar cabida en el texto de la norma a elementos congruentes, pero no idénticos a los que el propio texto contiene. De no ser esto así, es decir, si se sostiene que el texto prohíbe expresamente la conducta fraudulenta, no habría fraude a la ley, sino violación directa de la norma.

Nuestros tribunales han aceptado la posibilidad de interpretar extensivamente una prohibición legal.³⁵

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL. Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por el contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.³⁶

E. No interpretación extensiva en materia fiscal

Bajo derecho fiscal mexicano está prohibido realizar interpretaciones extensivas en relación con las cargas tributarias de los contribuyentes, según lo establece claramente el artículo 5 del CFF:

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

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

³⁵ Claro que la tesis citada trata sobre prohibición a una autoridad, no a un particular, lo cual puede cambiar las conclusiones, ya que una norma que prohíbe una conducta a la autoridad puede ser interpretada como una norma que defiende la libertad de los particulares, más que limitar tal libertad. Pero el hecho de que nuestro derecho acepte el fraude a la ley necesariamente implica que acepta una interpretación extensiva de una prohibición, pues de otra manera es imposible que exista el fraude a la ley. Nuestro derecho acepta expresamente el fraude a la ley en el artículo 15, fracción I, del Código Civil, que a la letra dice: "No se aplicará el derecho extranjero: I. Cuando artificiosamente se hayan evadido principios fundamentales del derecho mexicano, debiendo el juez determinar la intención fraudulenta de tal evasión [...]".

³⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9a. II (tesis: P./J. 7/95) (julio 1995) 18.

Este principio jurídico ha sido sostenido en varias ocasiones por los tribunales federales mexicanos:

INTERPRETACIÓN DE LA LEY, INSTRUMENTOS AL ALCANCE DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL PARA LA. La labor de interpretación de una norma no puede realizarse atendiendo únicamente a la letra del precepto (método gramatical) o significado estrictamente técnico calificado de la expresión (como el proporcionado por los peritos al desahogar un cuestionario), pues no es inusual que el legislador emplee términos o palabras con el mismo sentido, alcance o significado por los cuales éstas se emplean en otras disposiciones legales atinentes a la misma materia, o a otras materias pero del mismo ordenamiento jurídico. Por lo tanto, cuando se plantea un conflicto sobre la significación que deba asignarse a un término o palabra empleada en alguna disposición legal, de la que no exista una interpretación auténtica, es decir, elaborada por el propio legislador, es deber del tribunal servirse de todos los métodos gramatical, lógico, sistemático o histórico reconocidos por nuestro sistema jurídico, en cuanto le puedan servir en su tarea. Así debe procederse incluso tratándose de una norma de carácter fiscal, pues en todo caso para su aplicación es indispensable desentrañar el alcance o significado de las expresiones que componen su texto, con la única limitación de no introducir elementos normativos novedosos (interpretación extensiva), ni aplicar la norma a casos distintos de los previstos en ella (analogía), según lo prohíbe categóricamente el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.³⁷

F. Imposibilidad de cometer fraude a la ley y a las normas impositivas de las leyes fiscales

Al no permitirse la interpretación extensiva o por analogía de las normas fiscales que imponen cargas a los particulares, resulta claro que es imposible realizar un acto en fraude a las normas fiscales que impongan cargas a los particulares.

Por lo tanto, la estrategia de una empresa, aunque busque no causar un impuesto, no puede constituir un fraude a la legislación fiscal. Lo único que puede anular los actos constitutivos de la estrategia fiscal de una empresa serían violaciones directas a las normas fiscales, lo cual es completamente distinto a un fraude a la ley.

G. Diferencia entre simulación y fraude a la ley

Habiendo analizado la simulación y el fraude a la ley, surge de manera natural la siguiente pregunta: ¿qué diferencia existe entre ambos? De nuevo vamos a recurrir a Ferrara, quien nos dice:

El resultado de las precedentes investigaciones es el siguiente: el negocio simulado quiere producir una apariencia; el negocio fraudulento, una realidad; los negocios si-

³⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, 8a. VII (abril) 192.

mulados son ficticios, no queridos; los negocios *in fraudem* son serios, reales, y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido: la simulación nunca es un medio para eludir la ley, sino para ocultar su violación. La transgresión del contenido verbal e inmediato de la norma se encubre bajo el manto de un negocio lícito, lo cual no altera el carácter de *contra legem agere*. Tan verdad es, que si se ha redactado un contraescritura que documenta y declara la verdadera naturaleza del negocio realizado, no queda más que aplicar pura y simplemente la prohibición.

También el fraude quiere perjudicar la ley, pero emplea para ellos diversos medios y sigue distintos caminos. No oculta el acto exterior, sino que lo deja claro y visible, tratando de huir sesgadamente de la aplicación de la ley merced a una artística y sabia combinación de varios medios jurídicos no probados.³⁸

IV. CONCLUSIONES

La simulación requiere discordancia consciente entre la voluntad y la declaración de la voluntad, con el ánimo de hacer aparecer ante los ojos del mundo un acto jurídico que en realidad no existe o que no existe como aparece.

El delito de simulación contiene los elementos de toda simulación, según se menciona en el punto anterior, pero además logra un beneficio indebido del simulador en perjuicio del fisco federal. Si se da sólo la simulación, sin perjuicio del fisco federal, entonces no hay delito de simulación. Así, por ejemplo, si yo simulo con un amigo la celebración de un contrato de compraventa, para sacar de mi patrimonio cierto bien respecto del cual se pelean continuamente mis hijos, y pago los impuestos y derechos involucrados en la transacción, hay simulación, pero no hay delito de simulación, porque el fisco federal no se vio afectado.

Una estrategia fiscal que consista en la utilización de una figura contractual que ordinariamente no se usa para los fines perseguidos (e. g. celebrar un contrato de usufructo en vez de uno de arrendamiento), no implica simulación, ni cae bajo el artículo 109, fracción IV, del CFF, salvo que se den los elementos propios de esta figura.

Entre defraudación fiscal y simulación fiscal existe una relación de género a especie. Por lo tanto, toda simulación debe tener los elementos constitutivos de una defraudación, pero no al revés. La distinción entre ambos tipos penales radica en que la simulación siempre supone un engaño, no bastando aprovecharse el error en que se encuentra otro, y ese engaño se hace creando apariencias de negocios jurídicos. Los negocios jurídicos son el medio para engañar.

El fraude a la ley consiste en colocarse de manera meditada e intencional fuera de la hipótesis normativa de una norma prohibitiva, con la intención de lograr los efectos prohibidos por dicha norma o efectos equivalentes.

La determinación de que existe un fraude a la ley se hace siempre a través de la interpretación teleológica de la norma, no a través de la interpretación literal. Dicha interpretación supone una extensión de la letra del texto legal a casos no

³⁸ FERRARA, *op. cit.*, pp. 103-104.

contemplados por la misma. Es por lo tanto concomitante a la determinación de la existencia de un fraude a la ley una interpretación extensiva o analógica de la norma.

En materia fiscal está prohibida la interpretación analógica y también lo está la extensiva, luego es imposible establecer la nulidad de los actos jurídicos constitutivos de una estrategia fiscal alegando fraude a la ley. En materia fiscal no existe la nulidad por fraude a la ley.

Al proponer la estructuración de una operación de manera tal que traiga ahorros fiscales a un cliente, debemos asegurarnos de que los actos involucrados sean celebrados seriamente y se asuman sus consecuencias jurídicas naturales. De esta manera evitaremos que la estrategia fiscal pueda ser atacada de simulación.