

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA

Confusión en el concepto y causas que motivan la planeación fiscal en
materia jurídica

Por

Juan Alfonso González Santos

Como requisito para obtener el Doctorado en Derecho

Octubre 2008

Introducción

La finalidad del hombre es su bienestar, el de su familia y el de su patrimonio, su búsqueda constante es el equilibrio, tener metas trazadas a través de un camino cómodo, buscando a si mismo respetando su conciencia y las normas hasta donde sea posible. Los fines que persigue van de acuerdo a su conducta moral, enfoca su desarrollo en los valores no siendo necesariamente valores positivos, ya que esto depende de cada persona y el enfoque con el que lo vea el resto de la sociedad, como lo indica Burgoa: "...al integrar su propia finalidad vital, el hombre pretende

realizar valores, independientemente de que sean positivos o negativos.”¹ Indica Recaséns Siches citado por Burgoa: “el criterio para determinar la personalidad es el constituir una instancia individual de valores, el ser la persona misma una concreta estructura de valor”... “El hombre es algo real, participante de las leyes de la realidad; pero al mismo tiempo es distinto de todos los demás seres, pues tiene una conexión metafísica con el mundo de los valores, está en comunicación con su idealidad”²

Los valores de cada persona son sus reglas y normas internas que conforme las vaya respetando actuará de una manera mas libre, y sobre todo que a su vez la sociedad misma las vaya respetando como lo indica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos haciendo valer sus garantías individuales como serían la libertad, propiedad, el derecho a ser respetado en sociedad, etc. Pero cuando estas libertades se ven topadas, se ven mermadas para llegar a ser un simple instrumento de la sociedad, donde se trabaja y colabora para un fin colectivo, se pierde esa esencia del hombre y trae consecuencias inmediatas sobre el comportamiento del mismo. Como lo indica Burgoa: “Cuando el individuo se ve despojado de su propiedad particular, cuando se excluye absolutamente la idea de que pueda gozar de la pertenencia privativa de determinado bien, su actividad económica desplegada en relación al objeto, materia de la propiedad, se realiza ante algo que corresponde a una estructura social que está sobre él, la que por consiguiente, lo emplea como un mero medio de obtención de fines que ella misma forja, lo cual implica, evidentemente, una negación de la libertad del hombre, cuando menos en su aspecto económico”³. No se

¹ Cfr. BURGOA, Ignacio. *Las Garantías individuales*. 27ª ed. Editorial Porrúa, México, 1995, pág. 15.

² Cfr. SICHES Recaséns, Luis. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 2003, pág. 203.

³Cfr. BURGOA, Ignacio. Ob. Cit. pág. 17. Ver cita 1 .

está haciendo referencia que las normas colectivas sean malas o el pretexto para un cumplir esas normas y no seguir los valores de cada persona, pero si es importante mencionar que el como, el para que, y la manera de crearlas es lo que hacen efectivas las normas colectivas o no constituyan una amenaza para el contribuyente o ciudadano, inclusive sabiendo el grado alto de las sanciones que corresponden si se infringen las mismas.

Con esto se quiere decir que la naturaleza del hombre es ser sociable, vivir en comunidad y de una manera civilizada, es por eso que existe el Derecho, para regular la vida en sociedad, por lo que necesitamos normas que regulen a todo el conjunto que sean aprobadas por la mayoría, debiendo limitar irremediabilmente la libertad de cada individuo, pero debe respetar y reconocer los derechos individuales como en el caso de la materia fiscal es buscar la libertad respetando las normas colectivas pero sin llegar a tener miedo de las mismas por parte de la persona en virtud del excesivo coerción en las leyes. Las normas colectivas⁴ antes de ser aplicadas tienen que tomar el factor de la costumbre y de la historia de cada pueblo, de cómo ha sido su campo individual y como han sido de efectivas las leyes, es decir, no se puede obligar a una persona a cumplir con las normas decretadas por el poder legislativo cuando la historia indica una deficiente aplicación de las leyes y un alto grado de libertad de los ciudadanos para cumplir con su propio objetivo y fin.

⁴ “Encontrar una forma de asociación que defienda y proteja con la fuerza común la persona y los bienes de cada asociado, y por la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a si mismo y permanezca tan libre como antes. “Tal es el problema fundamental cuya solución da el Contrato Social. Las cláusulas de este contrato están de tal suerte determinadas por la naturaleza del acto, que la menor modificación las haría inútiles y sin efecto; de manera, que, aunque no hayan sido jamás formalmente enunciadas, son en todas partes las mismas y han sido en todas partes tácitamente reconocidas y admitidas, hasta tanto que, violando el pacto social, cada cual recobra sus primitivos derechos y recupera su libertad natural, al perder la convencional por la cual había renunciado a la primera.” Cfr. ROUSSEAU, Juan Jacobo. *El contrato social*. Editorial Porrúa, México, 2004, pág. 11.

Se recordará que las leyes no están o no persiguen el bienestar de la colectividad, más bien es un reflejo de una estructura de relación entre gobierno y ciudadanos pero individualista y con libertad, enfocado a la igualdad de los que son iguales y desigual a los desiguales. Cuando el factor bien común rebasa en nuestra sociedad las garantías individuales, ese día las personas se sentirán sin libertad de actuar y tenderán a no respetar las leyes, por más coercitivas que estas sean, dando paso a la autocracia, distorsión del sistema democrático.

El gobernado tiene derecho a planificar sus pagos de una manera adecuada y legal, pero ese derecho tendrá que ser respetado por las autoridades hacendarias, que se le da la confianza al contribuyente de organizarse en sociedades más simples y con menos cargas tributarias. El hecho que todo cambio que haga las personas físicas y morales sea sinónimo de evasión fiscal es un malestar que compromete la eficacia de las empresas.

El tema que hoy se presenta “Confusión en el concepto y causas que motivan la planeación fiscal en materia jurídica”, es una pauta importante para entender más este concepto que ha estado divagando en el ambiente jurídico sin llegar a saber la naturaleza real de este, si es algo permitido o ilegal. El nada más mencionar por parte de los abogados y contadores -planeación fiscal- es motivo de preocupación para las mismas autoridades y para los mismos contribuyentes. El indicar que una empresa está realizando una planeación fiscal es síntoma de incomodidad para todos, ya que sabe que puede haber una posible omisión de impuestos, pero no se sabe si la Administración Pública ya está en planes de realizar auditorías al dueño de la empresa, si tal vez ya está interpuesta una querrela en contra de todos aquellos que participaron en la estrategia.

a) Génesis y Motivo.

El motivo por el que se aborda este tema, es por la importancia que tiene actualmente y para poderlo aplicar en nuestra sociedad, se tendrá primero que definir y depurarlo, ya que sus elementos de la planeación no están bien estudiados y sobre todo bien entendidos creando inseguridad e incertidumbre al contribuyente y a las mismas autoridades hacendarias. El haber escogido este tema entre la gran gama de posibilidades fue por los grandes efectos que tiene la planeación fiscal para los ingresos y egresos de la Federación. La problemática todavía no surge a plenitud en la sociedad, ya que la mayoría de la gente que no paga contribuciones es por motivos de falsas deducciones, falsas facturas, pero no por una estrategia fiscal real que tiene como consecuencias si se propone cualquiera de las personas físicas y morales en hacer una reducción importante en el pago de sus impuestos, pudiendo traer como consecuencias un bajo nivel recaudatorio por parte de las autoridades hacendarias o al contrario una abstención de pago de contribuciones pero una derrama importante en inversiones, empleo, etc.

Por su parte, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público se siente amenazada ante este tipo de hechos con consecuencias jurídicas ya que le afecta directamente al patrimonio de la Hacienda Pública y a la sociedad en general, pero la pregunta es ¿esta permitido la planeación fiscal?. La controversia surge cuando se mezclan o se confunden los elementos de evasión fiscal y de planeación fiscal que muchos lo confunden como sinónimos, lo cual es un error que se ira descubriendo a través de este estudio.

b) Problema que surge del tema.

Uno de los estudios mas profundos que se hace en este tesis son las causas del porque surge la planeación fiscal en el país y en el ambiente

jurídico; a la que surgen varias conjeturas como, el engaño hacia la hacienda pública o el poder de algunos del conocimiento de la ley para aprovecharse de las lagunas o por una falta de técnica legislativa o bien viéndolo de una perspectiva jurídica, por una interpretación de las leyes que permiten a los contribuyentes una facilidad para el no pago de impuestos y tener como resultado un crecimiento mayor de los negocios, o por último aplicar simplemente las leyes en que los legisladores pensaron al momento de crear las normas para el beneficio de los mas pobres y de los hombres mas poderosos. A su vez surge el problema del enfoque que se le da a la planeación fiscal viéndolo por algunos como un instrumento para dejar de pagar, otros como que el contribuyente se aprovecha de las lagunas de la ley, otros le dan un enfoque de delito fiscal, pero pocos lo ven como un instrumento jurídico que puede ser aprovechado por el simple hecho de tener un conocimiento profundo del tema.

c) Planteamiento del problema.

Este punto se hará a manera de preguntas para que quede bien entendido, siendo un total de 4, en las cuales se harán el mismo número de hipótesis.

- 1.- ¿Por qué la planeación fiscal es poco aceptada por la comunidad y el gobierno?
- 2.- ¿Es un instrumento la planeación fiscal para dejar de cumplir con las obligaciones fiscales o bien, su objetivo es pagar conforme a las leyes?
- 3.- ¿Por qué hay tanta confusión entre la Planeación Fiscal, evasión, actos simulados, actos impropios, etc.?
- 4.- ¿Qué motiva o que causas hay para que el contribuyente utilice o no utilice la planeación fiscal?

d) Hipótesis.

- 1.- Por el desconocimiento que se tiene, por la confusión que se tiene con la evasión. En la vida cotidiana el ciudadano ve a la planeación fiscal como algo negativo e ilegal.
- 2.- La planeación fiscal sirve para pagar lo correcto conforme a la ley y pagar conforme a las lagunas que se aprovechen de la ley.
- 3.- Por que en los distintos términos se deja de pagar las contribuciones, pero no por eso todos son ilegales.
- 4.- Se divide en dos:
 - 1.- La naturaleza del hombre es buscar el beneficio personal, mas que el colectivo y;
 - 2.- La situación económica de las empresas y personas físicas hacen causas importantes para la planeación fiscal.

Estas hipótesis van a ser desarrolladas durante el trabajo, simplemente nada mas se quiso dar un panorama general de lo que se quiere con esta tesis.

e) Objetivo.

El principal objetivo de abordar este tema es que se aclare todo lo que le rodea como es la presunción de la ilegalidad, el tomarlo como sinónimo de delito fiscal, el saber que elementos contiene el término planeación fiscal para que pueda ser utilizado abiertamente por todos los contribuyentes sin pensar en algo prohibido o simplemente como algo que no se sabe como utilizarlo en beneficio de los contribuyentes; otro de los objetivos es que se entre más al estudio de este tema por parte de las dos Cámaras para no dejar tantas lagunas en la ley y que no afecte en materia de recaudación, para así poder tener el control de las planeaciones fiscales y no tener un temor de poder llegar a una falta de ingresos para el gasto público del Estado.

f) Limitaciones.

El tema de la planeación fiscal se centrará en el límite espacial en el territorio mexicano que es donde se está dando el problema de la utilización de este instrumento para pagar las contribuciones de acuerdo a derecho, claro está que se tomará en cuenta algunos países para utilizar el derecho comparado, aunque no es necesario hacerlo ya que la problemática se da desde las leyes fiscales, la interpretación, la actitud conductiva de los contribuyentes, así como el perfil que le da las autoridades hacendarias al tema de la planeación fiscal; en cuanto al límite temporal se enfocará a lo que está pasando en la actualidad, ya que es un tema relativamente nuevo que estaba en manos de los contadores y los administradores financieros de las empresas, que es tomado por los abogados en los últimos veinte años y que ni siquiera muchos de los profesionistas y académicos saben como se maneja en realidad, dando pauta a este estudio doctoral.

En cuanto a los límites del tema en sí, se entrará a un estudio teórico, donde no se indicará cuáles son las estrategias a las empresas para el cálculo de los impuestos, ya que no es el objetivo de este trabajo, claro está que habrá unos ejercicios muy sencillos para demostrar algunos comportamientos que se hacen al momento de aplicar las planeaciones fiscales utilizando las leyes con un sentido interpretativo.

Para el desarrollo de nuestro tema, alcanzar la meta propuesta y para establecer un orden e ir evaluando el proceso de investigación de la tesis se tomará el método científico donde se descubre que el problema surge de las confusiones, de la mala aplicación de la planeación fiscal por parte de los contribuyentes y de las autoridades hacendarias cumpliendo con esto el requisito de la delimitación de la clase de la realidad que se va a abordar, o sea el carácter ontológico. Los métodos a aplicar en este

trabajo son el deductivo ya que se obtendrá una conclusión de una o varias premisas, a su vez se utilizará el método de análisis ya que se pasara a desintegrar o desmenuzar la palabra planeación en su sentido etimológico, de sus valores, de sus efectos y de su aplicación, para después sintetizar y concretizar el estudio de la planeación fiscal.

En una segunda etapa se aplicara el método dialéctico para confrontar los diversos conceptos de confusión con la planeación fiscal como son los actos simulados, evasión, actos indebidos, etc. Aunque la discusión no es propiamente verbal, si se plasmara por escrito los diversos puntos de vista, para poder llegar a una conclusión de lo que es en realidad la planeación fiscal y cuales son las causas que motivaron a los contribuyentes a aplicar este valioso instrumento. El método mayéutica se utilizara exclusivamente al momento del planteamiento de los problemas de esta tesis.

Los antecedentes en este estudio no son tan importantes ni tan extensos, en virtud de que no existe mucho al respecto, al menos en el área jurídica; claro que con esto no se esta diciendo que nunca se hubiera planeado algo, pero desde el punto de vista fiscal, hay poco que decir como antecedentes.

Como conclusión se da una definición mas precisa de la planeación fiscal con elementos que se han comprobado bajo el rigor metodológico para poderlo aplicar y sobre todo, dejar la puerta abierta para futuras investigaciones, donde recordamos que este no es un estudio de cómo aplicar estrategias fiscales directas, o sea, no es un caso práctico para las empresas para disminuir su carga fiscal en sus pagos de contribuciones federales, estatales y locales, sino un trabajo puramente de investigación académica, un trabajo sometido a la ciencia del derecho, para de aquí partir, para el que quiera aplicarlo ya en forma práctica a sus empresas.

Primera Parte: Confusión en el concepto de planeación fiscal y su alcance en materia Fiscal- Penal.

Capítulo 1 Aclaración de los términos de planeación, elusión, evasión fiscal para su entendimiento preciso.

Sección 1 Antecedentes, Concepto y Objeto de la Planeación fiscal.

a) Introducción.

La problemática que surge con la aplicación de la planeación fiscal es la falta supuesta de recursos económicos para la Hacienda Pública, de ahí la importancia del cuidado que se esta teniendo para que no se vea reflejada en las estadísticas y falta de esos recursos para el País, por lo que

se manejara en parte de esta sección, algunos antecedentes de los impuestos, planeación, estadísticas de evasiones y elusiones fiscales, así como el entorno económico de los últimos años en nuestro país.

b) Antecedentes.

Cuando el hombre decide vivir en comunidad, se organiza para tener un líder que se encargue de la seguridad, protección, salud; surgiendo así la necesidad de contribuir por parte de la comunidad para los gastos generales. Se dice que las primeras contribuciones fueron por cuestiones de guerra, donde el país, territorio que se iba sometiendo tenía que pagar un tributo; a su vez en los territorios donde había un sistema del más fuerte o de monarquía se cobraban tributos a los más débiles, no habiendo en esas épocas una planeación formal, simplemente una forma de evadir como sería escondiéndote o guardar el dinero en un lugar donde no lo pudieran tomar los súbditos del rey.

La planeación antes se daba cuando nada mas se imponía a los pobres, donde el más fuerte no tenía que pagar absolutamente nada, o como en el caso de la época del emperador Constancio⁵ donde no se le cobraba tributos a los altos mandos que pertenecían a la iglesia. En este tiempo no había planeación por lo sencillo que se cobraban los tributos, donde no estaban organizados para la recaudación por el tipo de actividades que llevaban los ciudadanos, no había exenciones, no había distintos gravámenes de consumo, ingresos, flujo de efectivo, etc, mas bien se daban irregularidades en los cobros ya que no existía un Estado de Derecho pleno.⁶

⁵ Vid. DIEP Diep, Daniel. *La elusión fiscal*. Revista Defensa fiscal. Pág. 14 Junio 2007.

⁶ Las contribuciones nacen de las necesidades que tenían los pueblos para satisfacer sus necesidades básicas como sociedad, justificando el cobro de los mismos para tener acceso a los servicios públicos, seguridad, salud y bienestar social donde actualmente estas necesidades se han convertido en teorías que justifican las contribuciones.

El principio que parece ser básico en muchos países desarrollados de que el contribuyente debe tener la libertad para organizar sus asuntos de manera autónoma y de que no está obligado a elegir las transacciones que conduzcan a impuestos más altos que otras posibilidades, 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 “*die geschäftsführung freiheit*” (la libertad de gestión) es fundamental en la legislación fiscal de Alemania y Austria; 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*” (fraude de ley) en la legislación fiscal. La llamada doctrina de elección elaborada por el Tribunal Supremo de Australia en los setentas indica: “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.”⁷

c) Obligaciones Económicas:

La historia del constitucionalismo está estrechamente ligada a la lucha de los ciudadanos por impedir que las autoridades les obliguen a pagar impuestos injustos o desproporcionados a la capacidad de pago de los contribuyentes. Las actividades productivas de las colonias españolas en América: minería, agricultura y comercio, producían un ingreso fiscal que el gobierno español usaba para financiar sus guerras continentales y la ocupación de los Flandes, por lo cual se justificaba, desde el punto de

⁷ http://www.uaeh.edu.mx/campus/icea/revista/num1_07/articulo4.htm .Consulta: 20 de Enero 2007.

vista de la autoridad, una política fiscal cuyo propósito era fundamentalmente recaudatorio.⁸

En México esta doctrina no es contemplada en el sistema jurídico tributario. En la década de los años ochentas el trabajo de los asesores fiscales mexicanos solo consistía en darle seguimiento de manera escrupulosa a la Ley. El estudio minucioso de las disposiciones fiscales daba la oportunidad al contribuyente de tomar decisiones que le ayudarán a obtener los mejores rendimientos de su inversión considerando el impacto de la carga fiscal... Ya en los inicios del siglo XXI la planeación fiscal es considerada como una necesidad. Necesidad para el gobierno, ya que es el mejor instrumento de combatir técnica y racionalmente la defraudación burda y simple en la que incurre el contribuyente mal informado y que asume sobre sí una postura y conciencia de delincuente común. Siempre resultará mejor el cultivo de conductas como la de inducirlo a planear dentro del marco legal, pues esto conlleva el beneficio de que se dirija la reversión de la riqueza a los ámbitos sociales necesarios a la comunidad⁹.

d) Alta evasión fiscal en México.

El Reporte Global de Competitividad 2000-2001 del Foro Económico Mundial indica que México figura en el quinto lugar entre 75 países donde la evasión fiscal es más pronunciada. La alta evasión es explicada por una presencia importante de niveles de corrupción y comercio informal, donde México también ocupa lugares preponderantes dentro del estudio. En el reporte de competitividad, México se ubica muy abajo en sus niveles de legalidad, pues se sitúa en el sitio 52 en los niveles de corrupción, y

⁸ Vid. ORRANTIA Arellano, Fernando. *Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*. Editorial Porrúa, 1998, pág. 1.

⁹ Ídem. pág. 3.

también está en el fondo en cuanto a la formalidad en la que operan sus establecimientos de negocios, pues se sitúa en el lugar 67, en cuanto a la presencia del sector informal en la economía que tantas quejas ha provocado por parte del comercio establecido y sus representantes. El reporte fue elaborado por el Foro Económico Mundial en combinación con investigadores de la Universidad de Harvard, y sus resultados son frutos de encuestas que celebraron con más de 4,500 ejecutivos de compañías alrededor del mundo. De acuerdo con cifras oficiales de la SHCP, la evasión del IVA es una de las más altas en el mundo, con porcentajes que fluctúan entre 35 y 40%, y que equivalen a más de 80 mil millones de pesos anuales.¹⁰

A continuación se muestran algunos resultados que se han obtenido en cuanto a la evasión fiscal¹¹.

Resultados 2002-2004

Recaudación potencial y evasión. La recaudación potencial total aumentó en términos reales de 773 mil 683 millones a 816 mil 870 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. A la vez, la evasión total pasó de 213 mil 863 millones a 221 mil 203 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia, la evasión global medida se redujo de 27.64% a 27.08%. Como porcentaje del PIB pasó de 3.27% a 3.00%.

IVA. En IVA la recaudación potencial aumentó de 298 mil 850 millones a 340 mil 624 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. La evasión se redujo de 70 mil 475 millones a 68 mil 687 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia la tasa de evasión paso de 23.6% a 20.2%. Como porcentaje del PIB pasó de 1.1% a 0.90%.

ISR personas morales. En ISRPM la recaudación potencial se redujo de 175 mil 682 millones a 172 mil 577 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. La evasión aumentó de 37 mil 691 millones a 45 mil 21 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia la tasa de evasión medida pasó de 21.45% a 26.09%. Como porcentaje del PIB pasó de 0.58% a 0.61%.

ISR personas físicas retención de salarios. En ISRPF-Sal la recaudación potencial se redujo de 207 mil 952 millones a 204 mil 468 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. La evasión se redujo de 35 mil 817

¹⁰ Estadística del Foro Económico Mundial. Fuente: Periódico “El Financiero” de fecha 20 de Junio de 2007.

¹¹ *Ibíd.*

millones a 30 mil 321 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia la tasa de evasión medida paso de 17.22% a 14.83%. Como porcentaje del PIB pasó de 0.55% a 0.41%.

ISR personas físicas arrendamiento. En ISRPF-Arrendamiento la recaudación potencial aumentó de 21 mil 627 millones a 23 mil 159 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. La evasión aumentó de 15 mil 536 millones a 16 mil 118 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia la tasa de evasión medida pasó de 71.84% a 69.60%. Como porcentaje del PIB pasó de 0.24% a 0.22%.

ISR personas físicas en actividades empresariales y servicios profesionales. En ISRPF-AEP la recaudación potencial aumentó de 69 mil 571 millones a 76 mil 42 millones de pesos (a precios constantes de 2003) entre 2002 y 2004. La evasión aumentó de 54 mil 344 millones a 61 mil 055 millones de pesos (a precios constantes de 2003) en el mismo lapso. Como consecuencia la tasa de evasión medida pasó de 78.11% a 80.29%. Como porcentaje del PIB se mantuvo alrededor de 0.83%.

Los antecedentes indican un alto nivel de evasión de impuestos a través de la historia en México. No se hablara a ciencia cierta que se deba a la naturaleza misma del mexicano, ya que no corresponde esa materia en esta tesis, pero sí se indica que la misma cultura tributaria ha orillado a los mexicanos al no pago de impuestos con la corrupción que existe tanto en el gobierno como en la iniciativa privada, la escasa información que se le da a los ciudadanos acerca de en que se gastaron esos ingresos que se obtuvieron por las contribuciones y sobre todo cual fue la razón para justificar ese gasto, así como el ser un país petrolero donde nunca se exigió una legislación tributaria firme a las empresas, al comercio informal, etc. Estas justificaciones de la poca recaudación no tienen que ver en lo absoluto con la planeación fiscal, ya que esos elementos no son necesarios o no fueron fundamentales para las estrategias fiscales que hacen los contribuyentes, ya que no es una forma de afectar al fisco, ni al país, simplemente es una forma de hacer los pagos correctos y justos conforme a la ley; ya que al momento que la norma lo prohíba se deberá

acatar lo que indica la legislación, si no se caerá en una evasión de impuestos.¹²

e) Entorno económico de México.

Al principio de 1970 se vino un problema económico gracias al déficit gubernamental que terminó con una inflación del 100%, con el que se intentó combatir con empleos de la función pública principalmente y manteniendo la moneda de los Estados Unidos de América un precio bajo, lo que resultó una fuga de capital al extranjero y en más inflación. A final de la década se encontraron importantes yacimientos de petróleo que ayudó a la estabilización del país, al incremento de inversiones públicas en algunos sectores pero descuidando otros como el agrícola y las exportaciones. El gobierno en una baja de precios del petróleo como sucedió a principios de 1980 subiendo fuertemente la deuda del país, donde la clase media tendió a desaparecer y haciendo el abismo más grande entre los pobres y ricos.

A mediados de 1980 México se incorpora al GATT (Tratado General de Aranceles y Comercio) donde lo que se quería impulsar era calidad y bajos costos en los productos mexicanos, situación que nunca se logró plenamente, la inflación iba en crecimiento a un porcentaje del 160%, los salarios disminuyeron notablemente. En los noventa se entra al Tratado de Libre Comercio con EEUU Y Canadá donde la teoría del neoliberalismo alcanzó su máxima expresión como idea de una nueva economía, donde ya no se podía depender más del recurso del petróleo como base para las finanzas¹³, por lo que se empezó a preocupar por el tema de las

¹² No se ha podido demostrar con pruebas fehacientes que la planeación fiscal sea un detonante que contribuya al alto porcentaje de evasión fiscal, ya que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público engloba en la evasión fiscal todas las causas que llevan a una baja recaudación.

¹³ Las reformas a la paraestatal PEMEX son un tema importante, ya que va de la mano con las reformas fiscales, en el ámbito de allegar mas recursos al gasto publico, es por eso que se dan los puntos mas

contribuciones y se empezaba a asomar la posibilidad de reformas importantes en el ámbito de las leyes fiscales. En los periodos de los noventas y 2000 se sigue con la idea del neoliberalismo como un sistema que va a sacar adelante al país tomando decisiones importantes como fue reducir el gasto público, incrementar los ingresos públicos, siendo este la base de nuestro tema, ya que el gobierno ahora lo que persigue es aumentar la base gravable de los pocos contribuyentes para poder tener mas recursos, con leyes poco ortodoxas, sin respetar la mayoría de ellas la Constitución y los principios generales del derecho, llegando a un nivel de terrorismo fiscal donde se ha educado al contribuyente y a las instituciones hacendarías que el derecho que tienen los ciudadanos de la planeación fiscal es un acto ilegal y muchas veces hasta un delito.

f) Concepto de planeación.

Características de los problemas filosóficos, en cuanto a su resolución:

a) La Filosofía, en cuanto a la resolución de sus problemas, sigue un método eminentemente racional. Lo cual no significa que se desechen los datos empíricos, pues, al contrario, éstos constituyen, precisamente, el material sobre el cual la inteligencia profundiza y encuentra su causa o razón. El método filosófico es, pues, un uso equilibrado de experiencia sensible y razón, es experimental-racional.

importantes de esta reforma energética. a) La aprobación de la reforma permitiría la creación de nuevos empleos en el territorio nacional, empleos que actualmente se generan en el extranjero por las importaciones que se consumen. b) Incrementar la producción de gasolinas y disminuir la importación de esos productos, con los que se ahorrarían miles de millones de dólares que podrán invertirse en otros rubros. c) Fortalecerá las redes de abasto del país, lo que reducirá riesgos futuros de abastos. d) Fortalecer los recursos del Gobierno Federal para destinarlos a reducir la pobreza extrema en el país. e) El gobierno federal contará con mayores recursos para la construcción de hospitales, escuelas, redes de agua potable y drenaje, que permitirá mejorar las condiciones de vida de millones de mexicanos. f) Los gobiernos estatales y municipales contarán con mayores recursos para realizar obras públicas que beneficiar a la población en general. Vid. Proyecto de reformas enviadas por parte del Ejecutivo al Congreso de la Unión.

b) Y por fin, la Filosofía es desinteresada, en cuanto que el propio conocimiento de sus tesis, problemas y soluciones proporcionan, por sí mismo, una plena satisfacción al intelecto que los contempla. La Filosofía constituye, por sí misma, un objeto valioso, al cual tiende la inteligencia como finalidad plena. Obtenerla, contemplarla y saciarse en ella es una misma cosa. Lo cual no es obstáculo para que, posteriormente, en una actitud práctica, sea posible obtener aplicaciones, utilidades y derivaciones, sea para fundamentar otras ciencias, sea para regir y ordenar la propia vida.¹⁴

Bajo estas características filosóficas se introduce en la planeación la cual deriva de la palabra planear que significa: “Forjar un plan o proyecto para la consecución o realización de algo”¹⁵. Lo que busca el ser humano por naturaleza es organizar su vida en sus distintos aspectos como el laboral, familiar, económico, social, etc; donde se produzca un ordenamiento o sistematización para tener un fin mas claro y una visualización de sus metas.

Obviamente con esto lo que se pretende es ganar tiempo, organizarse para que su vida sea mas productiva y mas eficaz. Supongamos en el trabajo las personas ordenan su agenda para los siguientes días, fijan las juntas con sus clientes, proveedores; las empresas planean la fecha de pago, de ventas, de contrataciones; la ama de casa hace su lista del mandado para no traer productos innecesarios que después se echen a perder. Estos ejemplos cotidianos indican que la planeación es necesaria para cualquier ser humano y empresa que quiera llevar una vida más eficaz, productiva y organizada.¹⁶

¹⁴ Vid. www.eumed.net/libros/2007a/257/1s.htm. Consulta: 12 de Marzo 2006.

¹⁵ Cfr. RIGOBERTO Reyes Altamirano. *Diccionario de terminología fiscal*. Editorial Tax. México, 1999.

¹⁶ “Los objetivos estratégicos determinan el marco de referencia sobre el que se orientan todos los esfuerzos organizacionales: desde la estrategia misma, hasta los planes operativos y acciones específicas de la organización. La estrategia y los objetivos estratégicos se alimentan entre sí y surgen uno del otro en una retroalimentación periódica y renovadora de si mismos... Identificar el entorno de los negocios, las amenazas

La planeación es una organización de tu persona, empresa, sociedad en cuanto al tiempo, espacio y eficacia y si se lleva de manera adecuada se tendrá una visión más clara y la elusión de futuros problemas.

g) Concepto de Planeación fiscal

Se somete el término “planeación fiscal” a la ciencia del derecho y a sus principios de justicia. La planeación fiscal se forma en su conjunto atendiendo al Derecho Fiscal, Derecho Financiero, Derecho Administrativo, Derecho Patrimonial entre los mas importantes, teniendo en cuenta las obligaciones como los pagos de impuestos federales, estatales y locales; obligaciones de presentar declaraciones, pagos provisionales, avisos; en el aspecto de las finanzas hacer mas productiva la actividad que se esté realizando, llegar a mejores niveles de utilidad, generar mas empleos, exportar los productos, etc. En esta investigación se va a enfocar principalmente a lo relacionado con la obligación del pago de contribuciones y su entorno.

La planeación de los impuestos es la actividad tendiente a determinar los efectos fiscales financieros que producen la realización de las operaciones, con objeto de optar por las situaciones jurídicas más convenientes, que permitan legítimamente minimizar el costo fiscal. Esto significa que se debe planear de algún modo el efecto fiscal que se deriva de las operaciones normales de la empresa y aprovechar al máximo las ventajas que concedan las leyes fiscales.¹⁷

que cierne sobre todos los participantes y las oportunidades que les ofrece es fundamental para aprovechar al entorno mismo. La dirección de la empresa que desconozca su entorno y todo lo que él conlleva, no contará con los elementos suficientes para enfrentarse a l competencia brutal de los mercados globalizados. Conocerlo, es una capacidad distintiva entre direcciones diferentes de las empresas competidoras.” Cfr. HAIME Levy Luis. *Planeación Financiera en la empresa moderna*. 7ª ed. Editorial ISEF, 2006, págs. 71-73.

¹⁷ www.corporacion-zenitram.com/planfis.html Consulta: 8 febrero 2005.

En esta definición, se vera los siguientes elementos que la conforman:

- Determinación de los efectos fiscales financieros
- Optar por las situaciones jurídicas más convenientes.
- De modo legal
- Planeación de ese efecto
- El aprovechar al máximo las leyes fiscales.

De modo que se tiene una forma de organizar o sistematizar las obligaciones que se tienen en materia fiscal. Es importante mencionar que para que haya una planeación, hay que cumplir siempre con los requisitos que marca la ley, tener siempre los pagos en regla y una relación con las autoridades hacendarias excelente; de modo que esto contraviene el pensar de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que tienen el concepto que los contribuyentes al momento de tener una planeación fiscal es por que están incurriendo en faltas de pago. Para un buen esquema hay que conocer las leyes y reglamentos más importantes donde se tributa por parte de las personas físicas y morales, las cuales se indican a continuación:¹⁸

- Presupuesto de egresos
- Ley de Ingresos
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto especial sobre productos y servicios
- Ley del Impuesto al Activo (abrogada a partir del primero de enero del 2008)
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Código Fiscal de la Federación
- Ley Aduanera

¹⁸ Nota: Es importante incluir los reglamentos respectivos de cada ley, que son el complemento de las normas mencionadas.

- Ley del Seguro Social

Y leyes relacionadas con las personas y empresas como:

- Código Civil
- Ley de Sociedades Mercantiles
- Código de Comercio, entre otras.

Zavala Navarro brinda otra definición de planeación fiscal: “abatir, atenuar o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los actos”.¹⁹

Aquí se topa con otros elementos importantes que complementan la definición anterior, tales como tener los documentos necesarios que respalden esa planeación, dicho de otra manera el respaldo o sustento jurídico, para que al momento de una revisión por parte de las autoridades correspondientes no sean sancionados o infraccionados con multas e incluso hasta la pena de encarcelamiento. Esta definición abre otro debate que se vera mas adelante que es la revisión por parte de la Secretaría de Hacienda al momento de indicar el criterio que va a surgir de la legalidad de la planeación por parte del contribuyente, dicho en otras palabras, el problema surge cuando hay mucha interpretación, ya no tanto lo que indica la ley, sino la forma de verlo.

La definición de Corporación Zenitram y Asociados indica: “La planeación fiscal es un conjunto de estrategias avaladas por un marco jurídico exacto que permitan el entero y pago de los impuestos justos, proporcionales y equitativos.”²⁰

¹⁹ Cfr. ZAVALA Navarro Federico. *Planeación Fiscal: Un rumbo dirigido*. Revista Academia Agosto 2004, pág. 34.

²⁰ www.corporacion-zenitram.com/planfis.html Consulta: 8 febrero 2005

En esta se utiliza mucho el derecho natural, ya que basa su definición de planeación fiscal en los principios básicos del derecho: equidad, proporción y justicia; o sea, la legislación suprema abraza los elementos del derecho natural para conformar la legislación. Por su parte que la planeación se va a ser mediante un marco jurídico exacto, no estamos de acuerdo ya que ese es el problema que surge, ya que no hay una ley exacta, sino mas bien una interpretación en el que se plasma la verdad de que utiliza la ley, pero no quiere decir con eso que sea exacta, ya que si lo tomamos al pie de la letra, no existiría en el derecho la interpretación o hermenéutica jurídica.

Otra de las definiciones, aunque no se le puede llamar propiamente “planeación fiscal”, pero si planeación administrativa se entiende:²¹

- “La que realiza el ejecutivo federal, a través de sus órganos representativos, para instrumentar los medios de recaudación”.

También por planeación fiscal se entiende:

- Las que realizan los gobernados para cumplir, dentro de la ley, con las obligaciones tributarias que el gobierno le imponga, es decir, reduciendo o suprimiendo las cargas tributarias al máximo posible mediante medios propios y por simple salvaguarda de su interés económico.²²

Esta definición del autor es correcta, pero si se tendría que aclarar que la planeación no se trata de una reducción de la cantidad a pagar, sino del pago de lo correcto, ni pagar de más, ni pagar de menos, dicho en otras palabras es suprimir la obligación del contribuyente al pago de impuestos.

²¹ Cfr. DIEP Diep, Daniel. *La planeación fiscal hoy*. Editorial. Pac. México 1999, pág. 15.

²² *Ibíd.*

En esta última definición encontramos un elemento nuevo y de gran trascendencia, ya que “la salvaguarda del interés económico” de las empresas, es un fin válido para su subsistencia y sobre todo muy natural; así como de la Secretaría de Hacienda hace su planeación para obtener mayores ingresos, ya que es su naturaleza tener más para el gasto público, así los particulares, hacen una planeación no nada mas fiscal, sino administrativa y financiera; dicho en otras palabras, en general la planeación fiscal es parte primordial de un sano desarrollo financiero.

En materia de planeación fiscal es de suma importancia el distinguir entre disposiciones específicas, genéricas y supletorias. La prioridad de las específicas es obvia en cuanto primer motivo de atención para determinar la incidencia o no de los actos y hechos por realizar; la genérica implica el análisis en cuanto a que se obliga a determinar si la incidencia es estricta o puramente analógica; y la supletoria, en algunos casos, se asimila a la genérica, pero cuando adquiere matices propios por manifiesta deficiencia de aquellas; obliga consideraciones de fondo que entrañan evaluaciones de seguridad y eficiencia más detalladas.²³ En materia tributaria impera la aplicación estricta de la ley tanto en las cargas como en las excepciones.

“El diseño de estrategias, planes de ejecución y planeación estratégica no son exclusivas de los grandes corporativos o empresas que cotizan en la bolsa de valores; aplica para todo tipo y tamaño de empresa. Un alto porcentaje, más del 50 por ciento de empresas utiliza métodos simples y prácticos en el diseño de su estrategia, sabiendo desde el principio del año qué desea lograr, en donde la planeación es realizada de una forma gradual y de avances; pero siempre persiguiendo un objetivo específico”²⁴.

²³ Ídem. págs. 75 y 76

²⁴ Cfr. GOMEZ Cantú Rogelio. Coach de Negocios y columnista del Periódico el Norte. Publicación del 5 de Julio del 2007 en la sección de Negocios.

h) Naturaleza de la Planeación fiscal

Agustín López Padilla indica: “Sentimos que la planeación fiscal no necesariamente está vinculada con el pago mínimo o con su elusión o con su no causación, cuando en condiciones normales tal contribución debería pagarse en cantidad superior o en su caso causarse”²⁵. La planeación fiscal en su correcta dimensión implica el conocimiento adecuado de la ley tributaria y sus efectos negativos, si no se hace el correcto pago de las cargas tributarias. El pago incorrecto de menos es un presupuesto de inseguridad financiera a posteriori; el pago incorrecto de más es un presupuesto que a posteriori, demerita la capacidad financiera y precisa la aplicación de recursos extras para recuperar lo pagado indebidamente.

Es importante mencionar con la definición anterior que la planeación fiscal no se trata de pagar menos o pagar mas, simplemente es una forma de sistematizar u organizar a los contribuyentes para cumplir con las obligaciones fiscales que impone la ley. Muchas de las veces el contribuyente paga de menos en una tal o cual situación donde no se ha dado cuenta que está cayendo en un incumplimiento por causas de ignorancia que le puede repercutir en infracciones y sanciones, cuestión que ayuda al contribuyente a regularizarse de una forma espontánea, por ejemplo las empresas que hacen deducciones incorrectas o que muchas veces no trasladan el Impuesto al Valor Agregado o las contribuciones las pagan a destiempo.

Para determinar la naturaleza del la planeación fiscal hay que observar primeramente el fin que persigue, el cual es conocer perfectamente la ley para sistematizar las obligaciones de los

²⁵ Cfr. LOPEZ Padilla Agustín, La planeación fiscal. Revista *El Foro*, Octava Época, tomo III, México, 1990, pág. 79.

contribuyentes, dando con esto una naturaleza de un cabal cumplimiento y no con esto que sea necesariamente una elusión fiscal²⁶. Estamos de acuerdo que al momento de conocer perfectamente la ley, el resultado puede ser una mejoría en las finanzas de las personas físicas y morales.

El Magistrado Tapia Tovar²⁷ indica que se necesita que se cumplan varios requisitos para la planeación fiscal:

- a) La consecución o presencia de un acto o un hecho que signifique una mutación querida o necesaria.
- b) Que este objeto o fin así querido por voluntad propia o necesaria esté debidamente soportado y previsto en la ley, o sea, que no se trate de llevar a cabo la utilización de figuras jurídicas prohibidas o que no son las apropiadas para lograr ese fin, recurriéndose en ocasiones a actos de simulación o de interpretaciones indebidas de la ley. Con estos dos requisitos, el fin perseguido y el soporte jurídico adecuado, se logrará la planeación fiscal.

Concepto de Planeación. El autor Daniel Diep dice que la planeación es una técnica, ya que no utiliza todos los elementos de la ciencia que son el saber racional, autónomo y metódico, mientras que la técnica solo es un saber racional y metódico. El primero por que pretende conscientemente la conjunción del Derecho y la Economía para obtener un resultado

²⁶ “El término elusión proviene del latín “*eludere*”, que hace referencia a evitar algo mediante algún artificio. Gramaticalmente, se entiende por eludir como “huir de dificultad”; esquivarla o salir de ella con algún artificio”. En atención a esta acepción gramatical, hay quienes entienden que la elusión es un comportamiento complementario de defraudar, ya que necesita la existencia del engaño que se logra a través de un artilugio, el cual constituye una actitud mendaz que ratifica y completa el contenido del injusto del fraude. Otras posiciones entienden por elusión el comportamiento orientado a eliminar, reducir o demorar la obligación fiscal, pero sin que constituya evasión fiscal. Para determinar cuándo se está en presencia de la elusión fiscal han surgido dos teorías, una jurídica y una económica. La teoría jurídica parte del principio de la primacía de la ley y el respeto a las normas jurídicas del Derecho privado elegidas por el contribuyente para llevar a cabo sus operaciones. La económica indica que la interpretación de la ley no se hace conforme a la letra de la misma, sino en función del resultado económico que el legislador pretendió someter al contribuyente, por lo que si en una transacción se aprovecha el formalismo o las lagunas de la ley, los tribunales considerarán el resultado como imponible”. Cfr. GONZALEZ-SALAS Campos, Raúl. “*Los delitos fiscales*”. Editorial Pereznieta Editores. México, 2005, pág. 24.

²⁷ Vid. TAPIA Tovar, José. *La evasión y la defraudación fiscal*, Editorial Tax, México, 2003, pág. 54.

específico y metódico por observar una consideración sistemática de los elementos en que opera.²⁸

La naturaleza concreta de la planeación fiscal es:

- Que se trata de una técnica
- Que es de naturaleza económica
- Que se requiere de conocimientos jurídicos y contables
- No es una ciencia
- Que no depende totalmente del Derecho ni de la Economía.²⁹

Este último punto es una expresión en extremo relativa, siendo únicamente la idea del autor citado.

Para dar más claridad a los conceptos de evasión, elusión o planeación fiscal tomamos la clasificación de las evasiones legales de Tarantino citado por Daniel Diep.

Refiere las siguientes formas de evasión fiscal:

- a) “Evasión legal en el tiempo. Como fácilmente se desprende, esta forma aparece cuando por virtud de una ley o de otros medios legales se otorga un trato diferencial impositivo a un mismo acto.
- b) Evasión legal en el espacio. Esta opera en orden a la vigencia territorial de un sistema tributario determinado. La evasión legal del tributo en el espacio puede practicarse respecto al orden nacional o al internacional. Aquí el medio es el factor intercalario espacio, el principio territorial o extraterritorial de la ley tributaria, cuyos preceptos son los rectores para adecuar la conducta del contribuyente...Consiste en la emigración de capitales monetarios o de bienes físicos, movibles, cuya exportación favorable y un trato

²⁸ Vid. DIEP Diep, Daniel. Ob. Cit., pág. 18. Ver cita 21.

²⁹ Ídem., pág. 32.

impositivo más ventajoso que hubiera correspondido (posibilidad) para el caso de que esas manifestaciones patrimoniales no se desplazaran en el espacio hasta las zonas francas o gravadas en menor grado.

- c) Evasión legal según el sujeto. Esta figura sucede por el trato preferencial que un orden tributario suele dar a alguna clase de sujetos, por consideraciones de diversa índole. ...puede operarse subjetivamente con el cambio de actividades; es decir, que si el trabajo en relación de dependencia o ejerciendo una profesión liberal, cuándo se la posee, significa un desembolso tributario menor por más altas las deducciones acordadas a esas cédulas, se deja la actividad comercial respecto de la que los mínimos de renta son más reducidas.
- d) Evasión legal según el objeto. Esta forma de la evasión legal consiste, como afirma el autor que se sigue “en adoptar la materia imponible a unas condiciones que en el último término arrojen como objeto final la remoción de pago a un menor.
- e) Evasión legal por actos positivos. Se ha pretendido circunscribir la evasión legal a las solas abstenciones de realizar el acto o hecho sujeto a la posible imposición de un tributo, pero esta figura se realiza la mayoría de las veces en sentido opuesto, es decir, por actos positivos. La evasión legal no se agota en la omisión de actos o hechos que pudieran haber sido gravados por un impuesto, sino que, generalmente precisa de la actividad del evasor.
- f) Evasión legal por abstención. Corresponde a esta forma el concepto contrario de la anterior. Consiste en el subconsumo o en el tránsito de la actividad gravada a la menos afectada y aun a la exenta.
- g) Evasión legal por mutación de formas: Para que sea eficaz y justo, todo sistema tributario debe adecuarse a las necesidades del pueblo sobre el que se impone, garantizando la justicia en la repartición equitativa de la carga impositiva y su efectividad en las formas que

revista. Tarantino declara: “Cuando el complejo de los tributos se asientan consultando con exactitud las posibilidades de los contribuyentes, de tal suerte que se torna inexplicable la utilización de formas inadecuadas con artificios reveladores de actos o hechos diversos de los que en sustancia resultarían impositivos, el Estado debe ajustar su política fiscal previendo las causas del fenómeno que se torna operante ante la existencia de una capacidad contributiva real. Esas causas pueden consistir en una legislación tributaria complicada que crea una disposición a deformar el acto o a la abstención de realizarlo, de tal suerte que las normas armonicen con la realidad económica, reglas administrativas de percepción y recaudación que se conformen a la naturaleza del impuesto y de la materia imponible, invariabilidad y mayor permanencia en los textos impositivos, etc.”³⁰

Clasificación de Daniel Diep Diep.³¹

“Economía por abstención.

Anticiparse a la realización de los hechos o actos por efectuar para evitar su incidencia o conjugación con los señalamientos más onerosos previstos por las leyes tributarias. En la práctica se manifiesta, no únicamente con un dejar de hacer ciertos actos o hechos jurídicos sino también como un hacer, en sustitución de los mas gravados, aquellos que por la naturaleza del impuesto previsto para determinadas relaciones contractuales de operación resultan menos golpeados por el tributo. Ejemplos: el arrendamiento por la compraventa, la asociación en participación por la sociedad mercantil.

Economía por opción.

³⁰ Ídem. pág. 129.

³¹ Ídem. pág. 139.

Consiste en aprovechar los tratamientos fiscales que más convengan de acuerdo con las alternativas de selección que las propias leyes fiscales establecen, cuando ello así sea. No hay que acudir a la selección de formas contractuales para elegir la menos gravada, sino adoptar, sin más, alguna de las opciones que la propia ley contempla en atención a consideraciones de política fiscal. Ejemplo: régimen de depreciación a utilizar; adopción o no del régimen de controladoras, etc.

Economía por elección.

Consiste en elegir las figuras legales que más convengan sin detenerse en una mera sustitución de formas y sin considerar alternativas legales. Ejemplos: prestaciones sociales a través de empresas de servicios; inmobiliarias o personas físicas para canalizar arrendamientos; etc.

Economía por desgravamiento

Consiste en aprovechar los tratamientos preferenciales que, por razones de política fiscal, establecen las propias leyes, y que expresan en reducciones del impuesto mismo, estímulos, subsidios, etc.

Economía por exención.

Consiste en incidir, cuando ello es posible, en los casos de los sujetos a los que la propia ley exime, en razón, también, de diversas y muy variadas consideraciones de política fiscal.

Economía por operación.

Consiste en aprovechar las posibilidades específicas que tiene el sujeto de optimizar la carga fiscal mediante el manejo deliberado de su patrimonio. Ejemplos: aprovechar las tasas máximas de depreciación; implementar fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología.

Economía por distribución.

Consiste en servirse de las posibilidades de fragmentación del patrimonio para evitar la piramidación, pluralizar las combinaciones o incidir en las exenciones y desgravamientos. Ejemplo: Distribución patrimonial dentro del núcleo familiar, etc.

Economía por deficiencia.

Consiste en aprovechar las omisiones, contradicciones, deficiencias o imperfecciones de las propias leyes.

Efectos de la Planeación Fiscal

El ejercicio de las economías fiscales no puede desvincularse de sus efectos. Al costo de implementación deben adicionarse:

- Las modificaciones administrativas que pueden entrañar.
- Los gastos operativos en que pueden engendrar.
- Los problemas colaterales de control que puede implicar.
- Las necesidades complementarias de personal que pueda propiciar.

Los efectos indirectos de comercialización, distribución, mercado, financiamiento, etc, en los que puede incidir.

Nuestra propia clasificación.

Se puede resumir las anteriores en tres grandes grupos:

1.- Planeación por organización: Esto se da al momento de ver los objetivos de las personas físicas y morales en un plazo de 5 o 10 años y cual va ser

el esquema a utilizar, viendo por consecuencia un beneficio fiscal de una manera muy natural y entendible para todos los socios y sus empleados.

2.- Planeación por consentimiento de la misma ley: No se puede hablar propiamente de deficiencia en la ley, ya que sería difícil demostrar que es tal, o más bien se trata de beneficios implícitos al saber manejar la ley.

3.- Planeación por ajustamiento: Cuando se fuerza la naturaleza de una actividad de la empresa para que pueda encajar en otra con mayor beneficio, el cual si no se maneja de manera adecuada puede caer en los actos simulados. Por ejemplo las sociedades anónimas que se quieren convertir en sociedades cooperativas, la cual es perfectamente legal, pero el origen de esta última no fue creada para todas las actividades, más bien fue con la intención de desarrollo de la agricultura, pesca, etc.

Con estos conceptos de planeación fiscal se quiere resolver en cierta parte con las preguntas segunda y tercera realizadas en el “planteamiento del problema”, ya que como se explico no es la planeación la vinculación con un pago mínimo o con su elusión, ya que en una definición global implica el conocimiento adecuado de la ley tributaria y sus efectos negativos, si no se hace el correcto pago de las cargas tributarias. El pago incorrecto de menos es un presupuesto de inseguridad financiera a posteriori; el pago incorrecto de más es un presupuesto que posteriormente demerita la capacidad financiera y precisa la aplicación de recursos extras para recuperar lo pagado indebidamente. Aunque no se ha examinado el tema de la evasión, si se puede confirmar que el objetivo que persigue la planeación fiscal es pagar conforme y en apego a las leyes y que no guardan relación alguna con un acto ilícito.

i) El falso entendimiento de la planeación fiscal de las autoridades.

Después de analizar la naturaleza y concepto de la planeación fiscal se visualiza que es algo positivo para cualquier contribuyente que cumpla al máximo las leyes, dando un enorme contraste con el pensar y definir de la autoridad hacendaria. La aplicación de la ley, sin un exacto entendimiento de la misma puede y de hecho lleva en la mayoría de las ocasiones a pagos exagerados, a limitarse a cumplir con las contribuciones sin saber cual debe de ser el pago exacto. La cultura en la que se vive e indudablemente no se pone en cuestión, es la forma de actuar por parte del Servicio de Administración Tributaria donde su objetivo es la de recaudar, sin importar cual es la situación real del contribuyente, dicho de otra forma, si alguien pago de más cualquier tipo de impuesto, es imposible que el contribuyente espere una devolución automática, ya que esa es la cultura, si se dio de mas y no se reclama esa situación, el dinero pasa a ser parte de las arcas de la hacienda pública, esto por poner un ejemplo nada mas, estos son efectos a posteriori por el desconocimiento de la Ley Tributaria y el temor de transgredirlo.

Si se realiza una planeación fiscal o una estrategia jurídica y contable como una devolución o un juicio de nulidad, la autoridad sin siquiera analizar el estatus jurídico, procede en su mayoría a negar sin un fundamento legal; siendo estos como los recursos o acciones legales, ejemplos de perjuicio a posteriori por no tener planeación o desconocer el contenido y alcance real de las normas tributarias.

Respecto a las planeaciones fiscales, la autoridad lo ve sencillamente como una falta que está cometiendo el contribuyente, debido a que la costumbre en nuestro país es que los contribuyentes deben de pagar sin hacer un estudio previo de las posibilidades de las personas de ahorrar en el pago de los impuestos y ese dinero generarlo para la reinversión, trabajadores, etc.

Los puntos principales para combatir la evasión y la elusión fiscal, según el informe presidencial en el sexenio del Presidente Vicente Fox Quesada y de las reformas fiscales del año 2008, esto por ser los documentos más relevantes que hablan de la elusión fiscal son:

- Fortalecer los procedimientos de auditoría y comprobación para facilitar a la autoridad la evasión y la elusión.
- Programas y Operativos de Fiscalización y recursos recuperados por el fisco.

▪ Para combatir la evasión y elusión fiscales, el SAT se ha orientado a mejorar la calidad de las auditorías a través de un nuevo enfoque de fiscalización que permita un crecimiento real de la recaudación de los ingresos secundarios. La estrategia de fiscalización a seguir se basa en programas masivos, específicos, de vigilancia aleatoria, de comercio exterior y de coordinación con otras áreas del SAT.

▪ En materia de comercio exterior, de enero a junio de 2006 se realizó el análisis de 100 empresas con programa de fomento a las exportaciones para detectar posibles irregularidades en la administración de sus programas.

j) Elusión fiscal.

La elusión fiscal³² consiste en actos no sancionables por las disposiciones legales aplicables. La elusión se presenta cuando el contribuyente adopta cualquiera de las tres posturas siguientes:

³² ¿Cómo se produce la elusión? Evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal. La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la pericia del contribuyente en potencia. Si se analizan las derogaciones y especialmente las modificaciones a las leyes fiscales, se observará que frecuentemente han tenido como propósito cerrar los caminos de la elusión. Diversas medidas impuestas por la ley tienen la tendencia de evitar este tipo de evasión. Resulta lógica y ajustada a derecho la conducta de un

- 1.- No realizar el hecho generador de la obligación fiscal; por ejemplo, el empleado que no quiere pagar el impuesto sobre la Renta a su cargo por el salario que percibe y deja de prestar sus servicios.
- 2.- Se aprovecha al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible.
- 3.- Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal³³

Las fórmulas que se ocupan, es decir, las variaciones que puede sufrir una estrategia es muy diversa, por ejemplo una venta de acciones con el objetivo de disminuir la carga tributaria se puede hacer desde las donaciones, acciones a costo fiscal, cuentas por pagar y cobrar, hasta fusiones, escisiones y cuentas incobrables, pero todo esto depende de varios factores³⁴. El Derecho Fiscal es muy dinámico, donde cada año las normas tributarias tienen que renovarse de acuerdo a las necesidades del gasto público, la llegada de empresas trasnacionales, la baja del petróleo, las inconformidades que surgen a razón de los amparos y juicios ante el contencioso administrativo, etc; por lo que genera siempre cambios en la forma de hacer planeación fiscal. Las Asociaciones en Participación tomaron su gran oportunidad para el ahorro de sistemas operativos, de pagos de impuestos y sistematización, después fue cambiando en los

empresario que en lugar de domiciliar sus negocios en un territorio en que sean gravados, los lleve a cabo en otro en que no lo sean; o bien que en lugar de dedicarse a actividades gravadas, las sustituya por otras que no lo son o lo son en inferior proporción. Tanto en lo nacional como en lo internacional, la elusión del impuesto constituye un problema que a la legislación corresponde resolver. Los criterios para determinar al sujeto pasivo del impuesto por el domicilio, por la ubicación de la fuente de ingreso y por la nacionalidad no han sido suficientes para dar a los Estados interesados solución a esta evasión legal. Los causantes buscan, con razón que los asiste, ubicar la fuente de su ingreso en territorio en que el gravamen a su actividad no exista o sea inferior. Lo dicho ha dado origen a los "paraísos fiscales". Vid. RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. *Evasión Fiscal*. Boletín Comparado de Derecho Mexicano. UNAM, Núm. 100, 2000.

³³ Vid. PONCE Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Banca y Comercio, México, 2004, pág., 89.

³⁴ Algunos de los factores que se requieren para hacer una planeación fiscal son los siguientes: 1) Sujetos que intervienen. 2) Impuestos inmersos en el negocio. 3) Obligaciones que tiene que cumplir los sujetos. 4) Beneficios, exenciones fiscales, tratos preferenciales dependiendo el tipo de actividad que desarrollan las partes. 5) Posibles riesgos al momento de hacer la planeación fiscal.

noventas por las sociedades cooperativas y de nombre colectivo, lo que ahora se vislumbra en estos recientes años el fideicomiso de todos tipos, pero sobre todo el inmobiliario. Lo que hace algunos años era planeación fiscal, ahora ya esta obsoleto y hasta algunas veces, ya puede estar sancionado como delito penal fiscal.

La autoridad hacendaria no ha sabido tomar los beneficios de la planeación fiscal que hacen los contribuyentes, es por eso, que desde hace años la autoridad ha querido acabar con ella de manera infructuosa, ya que mientras haya racionalidad y destreza por parte de los contribuyentes de acuerdo a los cambios que hay, siempre existirá la planeación fiscal, ya que es la naturaleza del ser humano hacer estas prácticas legales. En el proyecto de reformas para el 2008³⁵ se crea un impuesto llamado en contra de la informalidad,(ahora llamado impuesto sobre depósitos en efectivo) la cual tiene como objetivos abiertos el cobro de impuesto a los comerciantes informales y también de manera directa a los que practican la planeación fiscal, ya que consiste este nuevo tributo, en que independientemente de las actividades económicas, el gobierno cobrará un porcentaje de acuerdo a lo ingresos que obtuviste e independientemente de las deducciones, claro esta acreditando el impuesto sobre la renta que se haya pagado en ese mismo período. Aunque parezca una forma definitiva de acabar con las planeaciones fiscales siempre habrá una manera de hacerla en el ámbito legal y se hará algo al respecto sobre los ingresos brutos que se manejen o sobre el efectivo que utilice para pagos, cobros, gastos, etc.

k) Objeto de la planeación fiscal.

³⁵ Vid. Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público y de estudios legislativos de fecha 13 de Septiembre del 2007.

Por objeto, se puede entender todo lo que se puede planear, aquello sobre lo que puede recaer en la planeación y en la Ley no viene explícitamente sobre nuestro tema, ya que la ley permite todo lo que no está prohibido, el objeto de la planeación fiscal es la sistematización independientemente de los resultados que traiga como consecuencia esa organización.

Ninguna clase de planeación fiscal³⁶ es concebible como todo a partir del momento mismo en el que se deje de respetar la perceptiva legal. Por ello su objetivo fundamental, pese a lo económico en cuanto a su contenido, tiene que echar raíces en el campo del Derecho. Y adviértase con ello- esta cualidad tan específica de su naturaleza: es materia económica subordinada a lo jurídico a tal extremo que deja de ser realizable y pierde genuinidad como técnica en el momento mismo en que incida en la ilegalidad.

Como se dijo en la definición de planeación fiscal, este concepto tiene dos vertientes: el gobierno y el particular, para ser destinada la concepción a este último, en virtud de que al gobierno se le ha denominado como política tributaria, pero en realidad estamos hablando del mismo concepto para los dos sujetos. Tal vez la clasificación más correcta sería:

Planeación fiscal, la cual se divide en:

Política tributaria: buscar la mejor forma y condiciones para la tributación.

Planeación fiscal de los sujetos pasivos: optimizar la carga tributaria.

La planeación fiscal, tiene otra finalidad, si se quiere indirectamente, ya que estos ahorros en los pagos de los impuestos generan nuevas inversiones que se traducen en más empleo y circulación del dinero.

³⁶ Vid. DIEP Diep Daniel. Ob. Cit., pág. 33 Ver nota 21

Daniel Diep, indica como en una teoría que la planeación fiscal es: “A) Necesidad para el gobierno, ya que es el mejor medio de combatir técnica y racionalmente la defraudación burda y simple en el que incurre el contribuyente mal informado y que asume sobre sí una postura y conciencia del delincuente común, huidizo y simulador- postura que en nada beneficia a la psicología social”.³⁷. No se comparte en su totalidad con la opinión de este autor, ya que llegar al extremo de una necesidad por parte de las autoridades hacendarias de la planeación fiscal sería caer en el extremo, ya que lo único que pide Hacienda es mas ingresos para el gasto público. La finalidad es controversial, ya que se indica que esa no sería la finalidad correcta, ya que el cumplimiento de las leyes fiscales lo sería todo, pero eso es incorrecto en la práctica ya que como se ha dicho, la mayoría de los actos administrativos sufren de alguna ilegalidad, pero que no se observa a simple vista ya que esta protegido por el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos.

La clasificación de los contribuyentes es:

- 1.- Los que cumplen sin más.
- 2.- Los que eluden el impuesto por abstenerse de incidir en los supuestos previstos por la ley.
- 3.- Los que ahorran el impuesto dentro de la ley.
- 4.- Los que evaden el impuesto o actúan fuera de la ley.³⁸

Dentro del primer tipo de contribuyente, tendríamos que indicar que por lo general, pagan de más los impuestos y tributos en general, por el hecho de tomar decisiones de no tener problemas con la autoridad; claro está que a estas personas Hacienda jamás les dice lo contrario, jamás les han hecho una devolución automática.

³⁷ Ídem, pág. 18

³⁸ Ídem, pág. 20

Con las nuevas reformas, el gobierno federal trata de frenar la planeación fiscal, ya que se ha convertido en un problema grave para la recaudación, ya que un porcentaje muy fuerte se tiene que disminuir del presupuesto de egresos, tratando de intimidar al contribuyente con cárcel, con mayor responsabilidad para los contadores y abogados; por lo que a continuación se buscarán si hay justificantes o no para la planeación fiscal.³⁹

1) Ideas generales sobre la planeación fiscal.

Aunque la frase “planeación fiscal”, es un término que las autoridades administrativas han querido quitar del vocabulario, porque dicen ellos que afecta a la economía del país; la realidad es que es una frase muy cotidiana de todos, inclusive para los mismos servidores públicos de gobierno. La utilizamos para nuestra vida diaria, para las vacaciones, para comprar algo, para ahorro, para comprar el supermercado, etc. El significado que da el Diccionario de la Real Academia Española es: anticiparse a los hechos, prever el futuro, pensar antes de hacer.

La planeación es una organización en nuestras vidas, un darle una estructura a algo para poderla aprovechar al máximo. Ahora con las nuevas reformas de Junio del 2006 al Código Fiscal de la Federación, el grado de responsabilidad sobre una planeación fiscal ya se puede enfocar a las personas que ayuden en la realización de elusiones y evasiones fiscales como pueden llegar a ser los abogados en grado de delito fiscal.

³⁹ “Que es en razón de esta significación económica del mismo que se justifica la planeación fiscal en cuanto tal, no ya únicamente como un medio de reducir la carga tributaria sólo porque incide en el patrimonio del contribuyente, lo cual implica un cuestionamiento de las consideraciones político- sociales antes señaladas, sino esencialmente, por que ni el propio Estado puede desvincular el fenómeno jurídico económico del político social, ni son desvinculables ambos fenómenos de por sí, ni cabe hacer prevalecer el uno sobre el otro sin romper con la estructura misma del Estado.”. Cfr. DIEP, Daniel, ob. Cit., pág. 23 Ver nota 21, pág. 23.

Hay que entender para empezar la planeación fiscal y la evasión fiscal:

- a) La de buena fe(Planeación fiscal): Esta se da entre los contribuyentes en la que su finalidad es ni la de pagar de menos, ni la de pagar de mas; este es la verdadera organización en la que no afecta a ninguno de los aparatos de gobierno y si da un beneficio real de productividad y de desarrollo a los contribuyentes.
- b) De mala fe(Evasión fiscal): Este se da con el fin de lograr engañar a la Administración Pública con el único objetivo de defraudar y llegar a un beneficio ilegal y en contra de cualquier principio y de normas morales y de ética, lo que llega a convertirse en una evasión fiscal.

Hasta hace varias décadas el contribuyente se empezaba a defender de las arbitrariedades de la autoridad hacendaria y empezaba a planificar fiscalmente su empresa y sus negocios personales, iniciaba a entender que tenía derechos reales sin miedo a represalias por parte de la autoridad; pero en la actualidad desde que empezó la pasada administración, volvieron a sentir miedo y no por que estuvieran haciendo algo ilegal, sino simplemente porque era el gran gobierno en contra de un simple contribuyente, ven la guerra pérdida entre David y Goliat.

Aquí hay dos vertientes significativas: la primera una a principios de 1980, cuando empezó una verdadera cultura de la defensa fiscal y planeación fiscal y; la segunda un alto nivel de defensa en contra de las autoridades hacendarias y una disminución considerable de las planeaciones fiscales. De aquí nuestro dicho de uno de los factores externos y mas importantes alrededor del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde por una parte se ve el aumento de juicio de nulidad, recursos de revocación y amparos directos e indirectos.

Es cierto que una buena planeación fiscal va acompañada de una buena administración y transparencia de las personas físicas, pero sobre todo de las personas morales, por cuanto hace a su gran estructura como empresa. Por eso se dan los siguientes puntos para que la planeación fiscal sea mas eficaz, recordando la frase “no hagas cosas buenas que parezcan malas”, por lo que al momento de una revisión por parte de Hacienda se tengan todos los elementos legales y documentales para respaldar dicha estrategia fiscal⁴⁰.

La última pregunta en el “planteamiento del problema” referida a las causas del porque si o porque no el contribuyente utiliza la planeación fiscal se debe en parte a estos puntos estudiados en este capítulo. La poca transparencia, la desorganización de las empresas y la falta de control entre su personal hacen que se tomen decisiones erróneas acerca de la planeación fiscal y de otros derechos que tienen los contribuyentes, ya que los motivos expuestos orillan a no utilizar las estrategias fiscales por miedo a que se confundan con evasiones de impuestos; por otro lado, siempre hay el temor de una posible revisión donde las autoridades hacendarías tendrán su propia interpretación de esa planeación. El resultado de esto es la confusión que existe entre una planeación y una evasión, en la buena o mala organización que tiene la empresa para tomar ese tipo de decisiones.

m) La planeación en la Administración Pública.

Se podría decir erróneamente que si la definición de planeación fiscal es la evasión que se le hace al fisco, entonces podríamos indicar que

⁴⁰ Información necesaria para respaldar la planeación fiscal: a) Tener todos los libros contables y su relación con los movimientos que se hicieron en dicha planeación. b) Tener los contratos ratificados ante notario. c) Disponer de las pólizas de cheques, estados de cuenta, asambleas constitutivas, asambleas extraordinarias, etc. d) Haber realizado una consulta con anterioridad a la planeación ante la autoridad competente, el cual daría un respaldo a las estrategias fiscales. e) Estar al corriente en todas las obligaciones fiscales y tributarias.

la planeación que hace la Administración Pública y el Congreso de la Unión al momento de hacer las reformas, quitar las exenciones a los mas necesitados, bajar las deducciones, etc; son planeaciones con el objetivo de desestabilizar la economía de los individuos, es querer dejar en las ruinas a los contribuyentes, es acabar con los negocios chicos y destruir el empleo y el comercio. Esta forma de pensar seria muy absurda, ya que los objetivos son hacer fuerte todas las industrias, negocios y asalariados, ya que en forma conjunta la sociedad misma saldría adelante. Pues lo mismo pasa con los contribuyentes cuando quieren cumplir con sus obligaciones, se pretende pagar lo que a derecho corresponde, pero también ayudar a sus formas de trabajo para que vayan creciendo. En estas ultimas reformas del 2008 se ve también una planeación, pero esta vez con la característica de no dejar tan desamparados a los contribuyentes, tratando de afectar lo menos posible la economía, pero sigue siendo una planeación administrativa, ya que al final el objetivo es la recaudación y forzosamente tiene que haber un perjuicio económico para los ciudadanos, pero no por eso vamos a decir que es ilegal o inconstitucional las reformas para el 2008.

La interpretación que le otorga la Administración Pública a la Planeación también es de acuerdo a sus necesidades y conveniencias, como por ejemplo, en el mes de junio del 2007 el Servicio de Administración Tributaria rechazo los dictámenes de contadores amparados⁴¹; recordando que hay reglas que no están dentro de las leyes

⁴¹ Vid. **Sentencia ejecutoria de Segunda Sala, Contradicción de tesis 196/2006-ss, de 01 de Abril 2007** “SEXTO. El concepto de violación es infundado e inoperante. El quejoso sostiene en parte de su único motivo de inconformidad, que la Sala responsable violó en su perjuicio las garantías individuales consagradas en los artículos 5o., 14, 16, 22, 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, por falta de aplicación del artículo 238, fracciones I, II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación, ya que su actuación profesional como contador público se encuentra contenida en los artículos 32 A y 52, del Código Fiscal de la Federación, y 44 Bis, 45 A, 46, 49, 50, 51, 52, 54, 55, 56, 57 y 58 de su reglamento, en los cuales se apoya la autoridad demanda para motivar y fundamentar su determinación en el sentido de suspenderle seis meses los efectos de su registro, lo cual significa que se encuentra dentro de la esfera jurídica de ese mismo código, por lo que además de ser transgredidos sus derechos constitucionales, por no permitirle ejercer su profesión, en

fiscales que prohíben a los contadores que no están certificados por uno de los Institutos de Contadores que no puedan llevar a cabo estos referidos dictámenes a que se indica que no están 100% preparados para emitir estos documentos, a los que hubo una ola de amparos donde los tribunales colegiados concedieron la protección, pero no se establece directamente cuales son los beneficios reales; por lo que el Servicio de Administración Tributaria va a rechazar esas sentencias, ya que piensan que la autoridad judicial se pronunció por el hecho de que esa medida cautelar no autoriza por ningún motivo y bajo ninguna circunstancia que los peticionarios del amparo realicen actividades de dictaminadores de estados financieros de los contribuyentes ante las autoridades fiscales. Los contadores que se quisieron amparar buscaban obviamente el beneficio de poder ser ellos los encargados de hacer los dictámenes y poderlos firmar, ya que es un ingreso importante para su patrimonio; por lo que resulta incongruente que la Secretaría de Hacienda asuma esa posición y se justifican en la interpretación que les están dando ellos mismos, y en el que ellos dicen que están respetando las leyes y las resoluciones de los tribunales colegiados. Al momento de que se llegue el tiempo de presentar esos dictámenes, la controversia que se pueda dar, al final va a ser resuelta a favor del SAT, porque en ningún momento está transgrediendo

contravención del artículo 5o. constitucional, se le niega la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establezca la legalidad o ilegalidad de la actuación de la autoridad, no obstante que su demanda de nulidad en primera instancia fue admitida de conformidad con el artículo 11 de la ley orgánica del tribunal mencionado; además, si los funcionarios públicos tienen acceso a su defensa por sanciones administrativas, por analogía cualquier persona que tenga injerencia en la cuestión fiscal, como ocurre en la especie, puede ejercer ese derecho para ser oído por otra autoridad distinta de la que determinó la sanción administrativa. Por su parte, la Sala responsable consideró que la causal de improcedencia y sobreseimiento del juicio planteada por las autoridades demandadas resultaba fundada, ya que en la resolución impugnada la autoridad administrativa determinó suspender los efectos del registro de la parte actora, en relación con la emisión de dictámenes financieros en su carácter de contador público registrado ante la autoridad fiscal, conforme a los artículos 52, fracción II, y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 57, primer párrafo, fracción II, inciso a), del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, ninguna de las fracciones del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en que el actor fundó la procedencia de su acción resultan aplicables, ya que en relación con la fracción IV, para que una resolución administrativa pueda considerarse dictada en materia fiscal, es necesario que la misma verse sobre impuestos o sanciones aplicadas...”.

ningún derecho positivo, pero los efectos de la sentencia de amparo fue para que los contadores pudieran presentar sus dictámenes. Lo mismo resulta con un contribuyente que realiza una planeación fiscal, ya que esa ingeniería que realiza, hace que no tenga consecuencias legales, ya que la interpretación de estricto derecho indica que ese caso no está previsto en la ley, por lo tanto no se da la causación para el pago de impuestos, ya que no hay un hecho generador ni imponible.

n) La planeación y la justicia ante los Tribunales.

De los diversos tribunales el particular espera una real protección jurídica por parte de los jueces y magistrados, donde estos últimos a su vez tratan de resolver conforme a derecho, utilizando los métodos de interpretación adecuados, esto da como resultado un Estado de Derecho y de Bienestar para la sociedad. Para que se de una sentencia apegada a Derecho no es siempre darle la razón al particular, sino que independientemente del sentido de la resolución, sea como requisito esencial la “certeza jurídica”, o sea, dicho en otras palabras que haya un razonamiento jurídico, elemento básico en cualquier resolución, trayendo consigo evitar la arbitrariedad, como lo menciona Aulis Arnio en su libro titulado “Derecho, Racionalidad y Comunicación Social”.

La división de poderes es uno de los elementos de mayor importancia para el desenvolvimiento de la certeza jurídica y del razonamiento jurídico⁴², aunque aceptamos que en los tres poderes hay

⁴² “Según nuestra organización constitucional, la primera y fundamental distribución de competencias se opera entre los Estados y la Federación; la segunda, entre los tres poderes de la federación. De los tres poderes federales, los dos primeros que enumera la Constitución están investidos de poder de mando; el legislativo manda a través de la ley, el ejecutivo por medio de la fuerza material. El tercer poder, que el es judicial, carece de los atributos de aquellos otros dos poderes; no tiene voluntad autónoma, puesto que sus actos no hace sino esclarecer la voluntad ajena, que es la que el legislador contenida e la ley; está desprovisto también de toda fuerza material. Sin embargo, el poder judicial desempeña en el juicio de amparo funciones especiales, que fundan la conveniencia de darle la categoría de Poder, otorgada por la Constitución; mediante ellas, el Poder judicial se coloca al mismo nivel de la Constitución, es decir, por encima de los otros dos

algunos actos materiales y formales que se llegan a mezclar en los diferentes poderes, es imposible que se sigan otorgando facultades de juzgador en los procesos en contra de actos administrativos, no al menos sin una razón jurídica. El problema más viable que aunque no es un tribunal el que resuelve, pero si es una misma autoridad el que resuelve como son los recursos de revocación y de inconformidad que existen, donde la mayoría de los abogados prefieren evitar ese tipo de recursos por lo imparcial, falta de criterio de las autoridades y una nula certeza jurídica al momento de resolver.

Al estar frente al proceso jurisdiccional y ante una nueva etapa en la vida jurídica, las necesidades de la materialización del razonamiento jurídico tendrán que ocupar un lugar importante en los Tribunales. A continuación los puntos más importantes que se deben considerar:

- Buscar una fundamentación legal y no de índole política
- Mezclar los argumentos morales y éticos con el razonamiento jurídico.
- Un nuevo orden sistemático para el planteamiento en todo el proceso y en especial en la sentencia.

Estos puntos arriba mencionados son primordiales para un buen razonamiento jurídico, es decir, dejar a un lado y ver más allá de los efectos políticos, económicos y sociales que tanto afecta a la credibilidad ante los contribuyentes. El juzgador intuye muchas de las veces una ilegalidad de una ley fiscal o una ilegal determinación de un crédito fiscal en los que tendrá que aplicar los tres puntos antes propuestos.

o) La Planeación Fiscal bajo la lupa del Derecho.

poderes, a los cuales juzga y limita es nombre de la ley suprema”. Cfr. TENA Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 28ª ed, Editorial Porrúa. México, 1994, pág. 251.

- **En la ciencia.**

La diversidad de Ciencias que toman como objeto de estudio la actividad financiera son muchas y variadas en la que pueden salir inmensidad de aspectos diferentes sobre la misma materia, por lo que hay que tomar en cuenta el punto de vista científico de acuerdo con la ciencia que se lleva a cabo el mismo. Recordar que solamente la filosofía va a ser capaz de estudiar el objeto en su conjunto por lo que se tiene que tomar en cuenta la perspectiva que se le este dando en este trabajo. Como lo indica el tema de esta tesis “La confusión en el concepto y causas que motivan la planeación fiscal en materia jurídica”, se va a tomar como base el derecho, ya que este tema se puede estudiar desde varias ciencias.

El autor Francisco de la Garza⁴³ indica que hay tres momentos fundamentales de la actividad financiera que son:

- a) “la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto como por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de instituciones de derecho público.
- b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y la explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente
- c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos, y la realización de otras diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas”.

⁴³ Cfr. DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. 7ª ed. Editorial Porrúa. México 1976, págs. 5 y 6.

Las ciencias en específico que pueden estudiar nuestro tema serían la Economía, el Derecho Financiero, Contabilidad, Sociología, Finanzas Públicas, entre otras, en virtud de que para poder a reducir gastos administrativos e impuestos, conocer las leyes no es suficiente, ya que se necesitan operaciones aritméticas, conocer como leer los estados de resultados, las balanzas, aplicar métodos financieros, etc.

La clasificación o más bien las materias que abarcan la actividad financiera para Griziotti⁴⁴ son:

Finanzas Públicas: Esta se ocupa de los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación.

Política Financiera: Elaboración y sistematización de los principios directivos o la selección de los ingresos públicos.

Derecho Financiero: Las normas jurídicas que determinan la distribución de las cargas públicas, con el objeto de indicar su exacta interpretación. El Derecho Fiscal se divide de esta, pasando por los tributos, la forma de recaudarlos y las normas sancionadoras en caso de no cumplir con la obligación fiscal.

Goves⁴⁵ a su vez indica que la psicología es una materia que se tendría que incluir, ya que opina que muchos de los problemas dependen de la conducta humana, así también lo afirma Morselli⁴⁶, ya que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Otra materia importante es la Economía como la define Mabarak Cercedo en la que indica que se refiere a los elementos y medios

⁴⁴ www.prepafacil.com/cbtis/Main/FinanzasFederales Consulta: 2 Octubre 2008.

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ *Ibíd.*

de que se valen las personas para producir riquezas y a la manera en que las utilizan para satisfacer sus necesidades.⁴⁷

Se sabe de antemano como se indico en la introducción del presente trabajo que nuestra guía será el Derecho Fiscal que analiza los tributos desde su aspecto de la ciencia jurídica y no de la Economía financiera.

Esta actividad económica a la que estamos refiriendo y que realiza el Estado, surge o tiene su fundamentación en las necesidades colectivas. ¿Pero cuales son esas necesidades? Todas surgen por lo que llamamos interés público y depende de qué tipo o forma de Estado esté organizado tal o cual País; surgiendo aquí, los tipos de Estados liberales o capitalistas o los socialistas⁴⁸. El primero deja una libertad amplia para que la sociedad civil se encargue de la mayoría de dichas actividades, limitándose al máximo al Estado, dejándole las actividades mas importantes como la salud, la educación, ejercito, etc; en el segundo tipo de organización se vera que las necesidades son mayores por la simple razón que el Estado maneja una mayor cantidad de actividades.

⁴⁷ MABARAK Cercedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. Editorial. Mc Graw Hill. México. 1995, pág. 1

⁴⁸ “La organización del poder soberano sirve de criterio al estagirita para elaborar su clasificación. Según el poder supremo esté en las manos de uno solo, de algunos, o de muchos individuos, el Estado se clasificará en nomarquía, aristocracia y democracia. Estas tres formas típicas - o puras como también las llama Aristóteles - pueden degenerar, respectivamente, en tiranía, oligarquía y demagogia. En estas formas corrompidas o impuras, el poder supremo, tergiversado el bien común, sirve para la realización de los intereses particulares de los gobernantes, ya se trata del monarca, de los aristócratas o de la muchedumbre. Es probable que estas tres formas-tipos no se hayan dado jamás en toda su pureza, y es seguramente cierto que hoy día no se encuentran realizadas en la práctica. Pero lo que importa es tener un criterio lógico para poderlo aplicarlo a las formas - más o menos mezcladas- de organización política. Es menester no confundir la organización jurídico-política con la estructura social de un determinado Estado. Aunque es cierto, como lo apunta J. Dabin- que la democracia política tiende a hacia la democracia social, “un régimen democrático desde el punto de vista político puede perfectamente coincidir con un régimen social aristocrático: basta con que a pesar e un derecho de sufragio universal y estrictamente igual, ciertas categorías de la población, sea cual fuere su título (nacimiento, fortuna, ejercicio de determinadas profesiones...), se beneficien de un régimen de desigualdad en el orden jurídico, económico y social, que les confiere determinadas ventajas, a veces incluso un cierto predominio de derecho o simplemente de hecho”. Cfr. BASAVE Fernández, Agustín. *Teoría del Estado*. Editorial Trillas. México, 2005, pág. 251.

De acuerdo a la teoría del negocio jurídico⁴⁹, indica que el Estado tendrá cada vez mas restricciones, estando mas bien como un órgano vigilante de la sociedad política, la cual será difícil de llegar a realizar por los efectos que ya se han visto donde el equilibrio económico se va perdiendo poco a poco disminuyendo la clase media y disparándose la parábola hacia los extremos de la riqueza y la pobreza.

Es de observarse que la actividad financiera debe estar apoyada por toda la sociedad para que esta a su vez subsista y pueda lograr un equilibrio económico, pero también es de tomarse en cuenta que el Estado jamás podrá tomar recursos de los particulares que vayan a afectarles en su patrimonio de manera ruinosa y no nada más en un sentido económico para lograr un bienestar común, sino lo que respecta a los procedimientos administrativos, legislativos y judiciales.

La planeación fiscal ocupa un importante tema dentro de la captación de recursos para la Administración Pública, de donde depende nuestra economía. En una estrategia se necesitan varios factores para poder llevarse a cabo; como es la documentación de la empresa como los estados de resultados, balanzas, estados financieros, dictámenes, entre otras expresiones financieras para con ello organizar y sistematizar la empresa ya sea con escisiones, fusiones, venta de inventarios, inversiones a corto y largo plazo, desprendiéndose como se dijo anteriormente varias ciencias y materias que se tendrían que ocupar del tema como es la cuestión contable, financiera, económica y por supuesto la nuestra, la ciencia del derecho, siendo esta última de donde estamos enfocando el presente trabajo, de donde se desglosa el planteamiento del problema,

⁴⁹ “Los partidarios del negocio jurídico aducen que la participación del Estado en los tiempos modernos disminuye notoriamente la autonomía de la voluntad de los contratantes, por ello es necesario rescatar el principio de la voluntad autónoma como parte esencial del negocio jurídico...En este contexto la prevalencia de los intereses comunes de una sociedad globalizada sobre los particulares ha hecho que el negocio jurídico ocupe ahora un interés relevante por parte de los investigadores.” Cfr. CISNEROS Farías, Germán. *Derecho Sistemático*. Editorial Porrúa. México, 2005, págs. 137 y 138.

hipótesis y comprobación como es el aclarar el significado de la planeación fiscal y compararlos con otros términos como la evasión, simulación, etc. Para seguir estudiando este tema entraremos a definir lo que se entiende por ciencia, la cual Mabarak la define: “conjunto de conocimientos ordenados y sistematizados, dotados de objetividad, susceptibles de verificación y que con pretensiones de universalidad y validez regulan a un determinado objeto, fenómeno, institución o tema”⁵⁰

Bajo este concepto se analizara la planeación fiscal, ya que se tendrá que tener bases para tomarlo como un estudio serio, capaz de demostración y claro está, de superación por otros autores.

- **En el Derecho.**

El derecho se encarga de establecer normas de conducta imperativo-atributivas que regulan la conducta de las personas. Esta definición es general pero hay distintas definiciones de acuerdo a la época atacando el tema de la planeación fiscal.

La funcionalidad del Derecho.

No se trata aquí de definir el derecho, por que no es parte de nuestro estudio, sino simplemente hacer la investigación de la planeación desde un enfoque del Derecho, para sacar el primer y segundo resultado de nuestra hipótesis, el cual sería, que la planeación fiscal es una característica positiva que debe emplearse por parte de los contribuyentes como un instrumento para el correcto pago de los impuestos.

⁵⁰ *Ibíd.*

Kelsen citado por Atienza indica: “el Derecho no es otra cosa que una técnica de organización social, un orden de la conducta humana”⁵¹.

Como ya se ha indicado el Derecho es un conjunto de normas jurídicas que regulan la vida de una sociedad y como lo indica Bobbio con más precisión es el ordenamiento jurídico de una comunidad. Una comunidad eminentemente política emanado de un Estado de Derecho en el que se trata de estructurar la democracia y la libertad individual.

Sobre este mismo camino tomamos el concepto de ciencia del Derecho que es la que sirve en forma general para poder comprender y entender ese ordenamiento jurídico del que hablábamos en el párrafo anterior, pero también mediante el método científico una mejora en ese ordenamiento.

Otros elementos que tienen estas definiciones son:

- El desarrollo de las actividades por parte del Estado y entes públicos.
- La relación de los ciudadanos con el Estado y de los mismos ciudadanos.

Para indicar lo que es el Derecho desde la perspectiva funcional hay que situarse desde un enfoque sociológico como lo define Stucka de la siguiente manera: “Del derecho burgués asimila la escala del equivalente-igualdad, aunque ésta no se halla suplida por el nuevo principio de la planificación en contradicción con el capitalismo monopolizador”⁵². Haciendo una analogía si se permite, se indicará aquí la clase dominante

⁵¹ Cfr. ATIENZA Manuel. *Introducción al Derecho*. Editorial Doctrina Jurídica y Contemporánea, México, 1998, pág. 51

⁵² http://www.analesderecho.uchile.cl/CDA/an_der_simple/0,1362,SCID%253D3207%2526ISID%253D255%2526PRT%253D3160,00.html. Consulta: 2 Octubre 2008.

como el gobierno, donde se le da preferencia a esta clase dándole una característica de funcionalidad al derecho.

Sección 2 Sujetos y Elementos para un mejor entendimiento de la Planeación Fiscal.

a) Obligación Fiscal.

- Introducción.

Como parte de nuestro estudio de la planeación fiscal, hay que tomar sin duda, el tema de la obligación fiscal que tienen los contribuyentes hacia el pago de los tributos, ya que necesitamos saber como se genera esa obligación, quienes son los sujetos que van a realizar ese pago, y sobre todo cuál va ser la manera, dependiendo mucho el tipo de actividad que la persona física y moral maneje, los activos y pasivos que tenga; él como adquiere la mercancía y cual será su hecho generador y hecho imponible. De esos elementos para hacer una planeación fiscal se tendrán que tomar en cuenta, en el aspecto jurídico, el hecho imponible y generador y, en caso de controversia con las autoridades de Hacienda, si es una evasión o no, los tipos de responsabilidad que habría, situación

que tiene que dejarse bien clara al momento de que los abogados ofrezcan este tipo de servicios.

Con este tema abordamos el segundo planteamiento del problema de la introducción, ya que para saber si la planeación fiscal es un instrumento para dejar de pagar los impuestos, o dicho en otras palabras, dejar de cumplir las obligaciones, es necesario entrar al estudio de las obligaciones fiscales, cómo se generan, quienes son los responsables directos e indirectos, en que influye el domicilio de los contribuyentes, cómo nace esa obligación y para quien nace esa obligación⁵³.

Todo lo recaudado se debe de aplicar para los gastos públicos, esa es la obligación principal que tienen los mexicanos, pero como bien lo dice el artículo 31 fracción IV, de manera proporcional y equitativa, de donde emana la obligación de dar, y dar una suma de dinero, hacer, no hacer y tolerar las revisiones por parte de la autoridad.

Surgen tres elementos en esta definición, los sujetos activos y pasivos, el objeto y el vínculo jurídico entre las partes y el objeto. Para Margain Manautou, la obligación tributaria es “el vínculo jurídico en

⁵³ “El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributario, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos Administración financiera y administrado- se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinaos por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídicotributarios. De esos vínculos y relaciones que se ha denominado jurídico-tributarios por cuanto tienen su origen en una norma tributario y regidos, por en de, por el ordenamiento tributario, y que configuran la «*relación jurídico-tributaria*», tan sólo a uno de ellos se podrá titular en sentido estricto «*obligación tributario*». Si con el término «*obligación*» se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento (deber de presn), la «*obligación tributaria*» será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frena los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo. Así viene a reconocerlo la Ley General Tributaria en su artículo 35.1 cuando afirma: «*La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria*»” Cfr. www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf Consulta: 10 Marzo 2008.

virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.”⁵⁴

Nuestra tradición constitucional ha mantenido desde la independencia, en condiciones jurídicas muy semejantes, la obligación a cargo de los ciudadanos de pagar impuestos, quedando el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución vigente de la siguiente manera:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De aquí se desprende, la obligación tributaria que tienen los sujetos para la obligación de contribuir al gasto público, siempre y cuando se presenten los principios de derecho estipulados en la Constitución y que se configuren los requisitos constitucionales de los impuestos, los cuales son:

- a) Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal y estatal
- b) Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos
- c) El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, estatal o municipal.⁵⁵

⁵⁴ Cfr. MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 13ª ed. Editorial Porrúa, México, 1997, pág. 87.

⁵⁵ La Suprema Corte interpreto en su jurisprudencia de 1984 lo señalado: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONA DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una formula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo

- **Presupuesto de hecho- hecho generador.**

En el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética. A través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero esta deberá producirse en la realidad para que de lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo, es decir, un impuesto, un derecho, una contribución especial.⁵⁶

Una de las instituciones más importantes de estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Los tres momentos de una norma son el presupuesto, el mandato y la sanción como en el ejemplo siguiente: El que cobre por honorarios (presupuesto), pagará a una tasa del 28% del ISR(mandato), sino se cobrará el 30% en multas por la omisión del impuesto (sanción).

contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los Tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en la misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad”.

⁵⁶ Vid. HERNANDEZ Hernández Marcelo. Artículo “*Nacimiento, determinación y liquidación de la obligación tributaria*”. Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Enero, 2004, pág. 48.

Presupuesto
de hecho

Aspecto legal: Debe contener la base o parámetro.

Aspectos personales: nexo entre la hipótesis de incidencia y los sujetos activo y pasivo de la obligación

Aspecto material: Ingresos, bienes, actos jurídicos, consumo de bienes o servicios.

Aspectos temporales: momento en que debe estimarse consumado el hecho generador.

Aspectos temporales

Instantáneos: Son los que suceden en un lapso determinado, dando lugar a una Obligación Tributaria autónoma.

Periódicos: En este caso, el legislador tiene en cuenta,

dentro de un determinado período –que puede ser mensual, anual, etc.

Aspecto espacial: lugar.

Una de las características importantes y principal punto para aclarar la distorsión que existe entre planeación fiscal, evasión fiscal y demás conceptos de confusión se encuentra en el presupuesto de hecho y el hecho generador, aplicando el principio de “lo que no esta prohibido en la ley esta permitido”. Lo que interesa a la planeación fiscal es que no se de la causación entre estos dos elementos, ya que si no esta contemplado el supuesto para que el contribuyente pague en la ley, no tendrá por que asumir esa obligación, o bien estar en una situación donde el supuesto sea mas benéfico para el contribuyente, buscar un régimen con menos obligaciones contables, administrativas y un pago mas sencillo y menor en una situación general; para esto existen infinidad de situaciones o contratos que se pueden hacer valer como:

Matrimonio.

- Sociedad conyugal.
- Separación de bienes.

Parentesco

- Ascendente
- Descendente.
- Parentesco civil o por adopción

Transmisiones de propiedad.

- Donación
- Sucesiones
- Usufructo
- Cesión de Derechos
- Fideicomisos.

Contratos

- Compraventa
- Comodato
- Garantía
- Arrendamiento
- Donación
- Cesión de Derechos
- Promesa de servicios
- Deposito de bienes
- Tiempo compartido.

Así como:

- Fusiones
- Escisiones
- Aumentos de capital
- Inversiones
- Inventarios

No necesariamente se tiene que ver como un acto simulado; simplemente es una forma de conocer las diversas áreas jurídicas y contables para poderlas aplicarlas al caso concreto sin tener que caer en un supuesto tan alto en cuanto al pago de los impuestos. Hay que tomar en cuenta que la planeación fiscal no es una forma de reducir los pagos de impuestos, ya que eso se considera una evasión fiscal; es nada mas pagar lo que corresponde de acuerdo a la organización financiera y jurídica que

tenga la empresa y sobre todo pagar los impuestos de acuerdo a la hipótesis de la norma que haya estado el contribuyente.

El siguiente paso después que se dio la causalidad entre el hecho imponible y el hecho generador es valorar la dimensión de esa obligación tributaria tanto para las autoridades hacendarias como para el contribuyente, ya que siempre hay discrepancias en la forma en que contribuyó el ciudadano, indicando como ejemplo en comercio exterior, donde la autoridad aduanera indica que la fracción arancelaria debió ser otra y por lo tanto hacer un pago mayor de impuestos a la importación, donde ellos tratan de demostrar en la determinación del crédito fiscal con fundamentación y motivación que la empresa importadora se equivocó en la fracción arancelaria que escogió para hacer la importación.

Hay tres momentos dentro de la obligación fiscal:

- el nacimiento o causación
- la determinación y liquidación;
- y el momento o época de pago de la contribución respectiva.

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 66 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones⁵⁷.

⁵⁷ Ejemplo: El Artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que al efecto establece: “Artículo 1º. Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las Personas Físicas y las Morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I. Enajenen bienes. II. Presten servicios independientes. III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV. Importen bienes o servicios...”

En este caso, cuando las Personas Físicas o Morales realicen cualquiera de los actos o actividades señalados en el Artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se causa o nace la obligación de pagar dicho impuesto.

El fundamento jurídico de la responsabilidad queda reducido a la existencia de dos presupuestos de hecho (el hecho imponible y el de la responsabilidad), de los que nacen dos obligaciones, una a cargo de sujeto pasivo y la otra sobre el responsable tributario⁵⁸.

- **El presupuesto de hecho en la Teoría General del Derecho.**

El momento genético de la vida jurídica de la responsabilidad tributaria; su nacimiento.

“La doctrina entiende por hechos jurídicos todos aquellos acontecimientos o sucesos que producen una modificación en la realidad jurídica, esto es, un efecto jurídico y, por tanto son jurídicamente relevantes”,... entonces el efecto jurídico es producto de los hechos jurídicos, así como el efecto nace de la causa. Esto lleva a recoger aquí lo que la doctrina ha dado en llamar el principio de la causalidad jurídica.⁵⁹ Este principio de causalidad no es otra cosa que el cruzamiento del hecho imponible y el hecho generador, dicho en otras palabras, cuando el contribuyente realiza alguna actividad que esta contemplado en la ley.

El presupuesto de hecho es propiamente un hecho jurídico y, por el otro, que de ella derivan ciertos efectos jurídicos.⁶⁰ El efecto jurídico es la

⁵⁸ Vid. ALVARADO Esquivel, Miguel Ángel. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 114

⁵⁹ Ídem. págs. 116 y 117

⁶⁰ Ídem. pág. 119

específica transformación de la realidad jurídica y consiste en el nacimiento, modificación o extinción de una relación jurídica.⁶¹

Pero como se ha dicho, un correcto trabajo interpretativo es cosa distinta al criterio de causalidad. Sin embargo, también se advertía que son instrumentos complementarios y deben ir de la mano, por que el trabajo del intérprete debe siempre partir de la base de que un efecto jurídico presupone siempre una causa idónea para producirlo, y que tal causa, en todos los casos, un conjunto de hechos jurídicos. La obligación fiscal genera la formalidad de la relación jurídica, por eso es conveniente que el derecho sea eficaz, claro en el momento en que se de el perfeccionamiento de la obligación para el contribuyente.

- **El principio de la integridad del presupuesto de hecho.**

“La doctrina⁶², considerando que el presupuesto está constituido por un conjunto de elementos de hecho, ha venido exigiendo, para que el supuesto normativo produzca materialmente sus efectos jurídicos, que todos esos elementos se hayan, real y efectivamente realizado. En caso contrario, la propia doctrina considera que el ciclo del hecho, no llega a

⁶¹ www.ual.edu.mx/Biblioteca/Derecho_Civil_III/Pdf/Unidad_1.pdf Consulta: 22 Septiembre 2008.

⁶² “Así, hace la distinción entre el hecho imponible y la base imponible del tributo en los siguientes términos: " ...es totalmente diferente la actividad que da origen al impuesto, es decir que lo causa, que es el llamado hecho imponible de la forma de calcular el monto del impuesto, o sea, la base imponible..." Citando a su vez la sentencia del 13 de diciembre de 1965 en Sala Político-Administrativa y la del 12 de diciembre de 1963 en misma Sala, las cuales corroboran la diferenciación entre estos dos conceptos, al afirmar, como dice esta última sentencia citada, que el impuesto de patente no es un impuesto sobre las ventas ni sobre el capital, sino que su hecho generador es el ejercicio mismo de la actividad de comercio o industria; por lo cual no debe confundirse el hecho generador del impuesto, que es su causa, con la base para su cálculo o base imponible, que puede ser los ingresos brutos, las ventas o el capital de acuerdo a la voluntad del Legislador Municipal.s Reconoce la Corte que algunas sentencias posteriores a las ya citadas han expresado que no existe la radical diferenciación entre hecho y base imponible, pero sostiene su posición basándose en el artículo 45 del Código Orgánico Tributario el cual hace referencia a que solo la ley podrá definir el " hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo...". Vid. www.tsj.gov.ve/informacion/miscelaneas/dt-caso2.html Consulta: 17 Mayo 2008.

completarse y por consiguiente, el presupuesto de hecho deviene ineficaz, al no producir los efectos jurídicos que la norma pretendía”⁶³.

El ciclo para que se de la causalidad entre la ley y el hecho generador debe ser preciso y exacto para que realmente se tenga una obligación fiscal, no dando pauta a la analogía ya que la ley no puede indicar que tal o cual actividad que hizo el contribuyente se parece a la que esta en la ley, dejando una inseguridad al ciudadano si llegará a pasar eso, ya que esa les es ineficaz para hacer obligar a hacer un pago como lo afirma Alvarado Esquivel “La doctrina asegura, por un lado, que en todo supuesto de responsabilidad tributaria deben darse dos presupuestos de hecho y, por otro, que uno de estos presupuestos se origina la obligación tributaria material. El primero, pues, es un problema de cantidad, el segundo, de calidad”⁶⁴.

Hablando de esta tema el autor Alvarado Esquivel asegura sin reserva alguna que “para que se de un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuesto de hecho”, representa evidentemente una opinión infundada y peligrosa. Por ejemplo en el artículo 26, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación no alcanzamos a identificar ningún hecho jurídico auténtico, sino solo una situación jurídica subjetiva (ser padres o tutores), que es a nuestro juicio, la única razón por la que la ley desata este supuesto de responsabilidad”⁶⁵.

En efecto, la responsabilidad tributaria prevista en el dispositivo legal, se origina, a juicio del autor, no por la realización de un presupuesto de hecho en sentido estricto, pues no lo hay, sino solo por un satatus o

⁶³ ALVARADO. Ob. Cit., pág. 127. Ver nota 58.

⁶⁴ Ídem. pág. 129

⁶⁵ Ídem. pág. 131

situación jurídica subjetiva, cual es la de ser padre o tutor de un menor o incapacitado.

“En otras palabras, esta hipótesis de responsabilidad no necesita como es normal, la realización de un presupuesto de hecho, sino solo que exista una situación jurídica subjetiva, es decir, un sujeto (el presunto responsable) que sea padre o tutor de un menor o incapaz. Por tanto, es este supuesto de responsabilidad tributaria no existen dos presupuestos de hecho, sino solo uno: el hecho imponible, que origina las contribuciones a cargo y por las que responden quienes ejerzan la patria potestad o la tutela”.⁶⁶

La crítica, es que considera infundada la doctrina en cuanto al presupuesto de hecho y el hecho imponible, ya que la ley contradice los estudios realizados, pero el autor no toma en cuenta que la que está mal es la legislación actual, ya que para mí el retenedor no es un responsable solidario, por lo que los legisladores tendrán que trabajar en las modificaciones correspondientes.

El hecho generador determina:⁶⁷

- “El momento en que nace la obligación tributaria principal
- El sujeto pasivo principal
- Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención
- El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.
- Distinción de los tributos in genere
- Distribución de los tributos en especie

⁶⁶ *Ibíd.* pág. 131

⁶⁷ Cfr. DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*, 4ª ed. Editorial Limusa, México, 2005, pág. 95

- Califica los impuestos en directos e indirectos
- El criterio para la interpretación de la ley tributaria
- Los casos concretos de evasión”.

- **Generalidades.**

Para poder entender más lo que es el presupuesto de hecho y el hecho generador se dará paso a la definición de obligación pura para desmenuzar los elementos de la verdadera obligación fiscal que debe tener el contribuyente, la cual la Arteaga Nava analiza a Borja Soriano, la cual consiste en: “La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas, queda sujeta para otra, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor”⁶⁸, ahora bien la definición de obligación tributaria, aunque es redundante y simple, encierra la base con la que se iniciará, la cual es la obligación de pagar el tributo. Hay dos formas de obligación, la primera es voluntaria, ya que nace del deudor y la segunda que nace de la ley, de un hecho jurídico. Como lo define SAINZ DE BUJANDA, “es una obligación ex lege, o sea cuando se da el presupuesto de hecho previsto en la ley”⁶⁹.

Haciendo una comparación de lo que hay en México, se dará pauta al estudio con España para que se pueda comprobar con mayor éxito nuestro dicho sobre la confusión creada entre la planeación, evasión, simulación fiscal. La Ley General Tributaria española la cual reconoce abiertamente el carácter ex lege de la obligación tributaria, en su artículo 28 el que dispone “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para obligación tributaria”. Así mismo, el del artículo 18 del Modelo del Código Tributario para América

⁶⁸ Cfr. ARTEAGA Nava, Elisur. *Derecho Constitucional*. Editorial Oxford. University Press Harla México. 1997. pág. 872. Este libro toma la definición de Borja Soriano.

⁶⁹ Cfr. SAINZ de Bujanda F. *Nacimiento de la Obligación Tributaria. Hacienda y Derecho*. Tomo IV Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1966. págs. 11 y 12.

Latina de 1967, establece que “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”. El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación determina que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En principio, se puede afirmar que será titular de un crédito fiscal el Estado en cuyo territorio se realice el hecho generador previsto en la hipótesis de incidencia, o cuando el hecho se realice en el extranjero pero sus efectos tengan lugar en territorio nacional; es decir, que será el titular de un tributo el Estado en cuyo territorio se produzcan los elementos de la hipótesis de incidencia⁷⁰.

- **El sujeto pasivo de la obligación tributaria.**

Para poder entender cuando el contribuyente tiene la obligación real de cumplir con las obligaciones fiscales, y que se de el presupuesto de hecho y el hecho generador, elementos necesarios para poder entender la planeación fiscal se debe estudiar los sujetos pasivos de la relación.

Se definirá primero lo que se entiende por sujeto pasivo de la obligación tributaria, la cual se tomara Alvarado Esquivel en donde la define como “ la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”⁷¹.

Sanchez León define sujeto pasivo como: “Es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica

⁷⁰ Vid. HERNÁNDEZ Hernández. Ob. Cit. Pág. 50. Ver nota 56

⁷¹ Cfr. Ídem. pág. 40.

diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley esta obligado al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuando por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal”;⁷² por su parte Ferreiro Lapatza⁷³ da la definición de contribuyente indicando que es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado.

Para que el principio de capacidad contributiva se de, la ley tiene que contemplar específicamente los sujetos que van a contribuir a las obligaciones monetarias o en especie, organizando de una manera adecuada para asegurar el cumplimiento de las obligaciones.

Ahora bien, dentro del sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo⁷⁴. Por consiguiente, una persona física o moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, status jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

Así, tomando como referencia el Impuesto Sobre la Renta por ser el tributo más importante de nuestro sistema fiscal, asumen el papel de contribuyente, sujetos pasivos o contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta:

⁷² Cfr. SÁNCHEZ León. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Cárdenas Editor México, 1994. pág. 290.

⁷³ LAPATZA Ferreiro. Ob. Cit. Pág. 60. Ver nota 52

⁷⁴ Vid. ALVARADO Esquivel Ob. Cit., pág. 43. Ver cita 58.

- a) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban en dicho territorio, ingresos, rendimientos o utilidades gravables;
- b) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban ingresos gravables del extranjero;
- c) Todas las personas morales existentes conforme a las leyes de la República Mexicana, que se encuentren en cualquiera o en ambos de los supuestos a que se refieren los párrafos inmediatamente precedentes:
- d) Las personas físicas o morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos de fuentes tributarias ubicadas en territorio nacional.
- e) Las agencias, sucursales, subsidiarias o filiales de empresas extranjeras, establecidas en México;
- f) Los llamados establecimientos permanentes que tengan los extranjeros en el país.

En pocas palabras si la persona física o moral se encuentra su domicilio en México y obtiene ingresos de fuente de riqueza en México, adquiere el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de Impuesto Sobre la Renta.

Para el derecho tributario, en palabras de Sergio F. de la Garza, “el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su

domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos cumplir con sus obligaciones”⁷⁵

Sobre este particular el Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando se realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiente de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el País, el local donde se encuentre la administración principal del negocio;
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen,”

El citado código hace referencia a los domicilios donde el contribuyente tiene su asiento principal del negocio y donde se desarrollan las actividades del mismo contribuyente.

Volviendo al tema de los sujetos pasivos Alvarado analizando a varios juristas como a Joaquín B. Ortega, habla de: Agentes de Liquidación, Retención, Recaudación y de Verificación; Mario Pugliese indica al sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, sujeto

⁷⁵ Cfr. DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*. Decimoséptima ed. Editorial Porrúa, México, 1992, pág. 537.

pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, por deuda ajena con responsabilidad solidaria, por deuda ajena con responsabilidad sustituta y por deuda ajena con responsabilidad objetiva⁷⁶. Por su parte la Legislación Tributaria hace una clasificación muy sencilla en el cual regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario, de lo que se menciona es que es una clasificación que crea muchas confusiones tanto para la Autoridad como para los contribuyentes, ya que no puede ser que el legislador haya englobado a los afianzadores, retenedores, etc., en una sola responsabilidad solidaria.

El responsable indirecto o solidario no es un sujeto pasivo, aunque sea un deudor tributario: El responsable indirecto es un deudor que debe pagar la deuda tributaria en función de garantía, a falta de pago del deudor principal⁷⁷. La definición de Alvarado Esquivel define que el responsable es un obligado diferenciado de los deudores principales, que debe pagar la deuda tributaria como deudor que es de una obligación de garantía nacida de la Ley. Como características principales de esta figura se tiene:

- a) Debe fijarse por ley.
- b) El responsable es un deudor que ocupa una posición de sujeción junto a los sujetos pasivos.
- c) Es un deudor en nombre propio, en virtud del presupuesto de hecho propio de cada clase de responsabilidad.
- d) Responderá a falta de pago del deudor principal.
- e) Se precisa de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.
- f) Desde la notificación de dicho acto, se confieren al responsable los derechos del deudor principal.

⁷⁶ Vid. ALVARADO. Ob. Cit., pág. 44 Ver cita 58

⁷⁷ Ídem, pág. 20

- g) La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, exceptuando a las sanciones.
- h) El responsable solo responde cuando la deuda no es satisfecha por cualquiera de los deudores principales.

Pero ¿qué es la responsabilidad indirecta?. El autor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel⁷⁸, hace una recopilación de varios autores para buscar el significado etimológico de la palabra “responsabilidad, esto en su libro “La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal Federal”, en el cual concluyen que el origen etimológico de la palabra responsabilidad está en el latín responderé, término que implica la fractura de un orden o equilibrio y, consecuentemente, una acción reparadora de dicha fractura.

Responsabilidad en un término tradicional se refiere al compromiso que tiene la persona y en el consiguiente riesgo, en relación con determinados actos o eventos dentro de las leyes de causalidad. El ser humano es racional y libre, que se tiene que enfrentar a su propia ética, a su valoración moral de sus actos.

Hay varios tipos de responsabilidad tradicional, la cual puede ser moral o cuando la norma violada es la jurídica, esto producirá la responsabilidad indirecta. Por esta razón “responsable”, en el sentido jurídico, será aquel sujeto a quien se exige una respuesta, un pago de equivalente, una reparación proporcional a un remedio equitativo de las males e injustas consecuencias que con su actuar ilícito ha causado y las cuales están por lo general demandando apremiadamente el correspondiente desagravio.

De acuerdo a lo anterior, los elementos de la responsabilidad son:

⁷⁸ Ídem, pág. 46.

- a) La violación injusta de un derecho ajeno: daño
- b) La existencia de culpa en el sujeto actuante: imputabilidad.
- c) Un nexo de causalidad entre uno y otro.

La violación injustamente ocasionada al derecho es el primer elemento para determinar la responsabilidad del sujeto actuante, sin embargo, la sola existencia de este primer elemento no basta para atribuir al sujeto la responsabilidad jurídica, es decir, el comportamiento ilícito del sujeto en relación con el derecho o bien ofendido, o sea se requiere que la ofensa objetiva derive de dolo o culpa, y para que la injuria subjetiva se produzca por el comportamiento del sujeto, debe presuponerse es éste la capacidad de injuriar o imputabilidad. Un comportamiento es jurídicamente imputable cuando el agente ha actuado con voluntad libre y capacidad. En efecto, el agente debe tener capacidad para entender y querer, o sea, debe hallarse en condiciones de distinguir el bien del mal.

La responsabilidad para Sanchez⁷⁹es: “la sumisión o sujeción al poder coactivo del acreedor; se sabe que éste goza del poder de agresión sobre el patrimonio del sujeto pasivo”. Por tanto, la condición del responsable es concomitante ordinariamente o va aparejada a la del sujeto pasivo, todo sujeto pasivo en principio es responsable también.

Para Margain Manoutou⁸⁰ el sujeto responsable es el mismo que el sujeto pasivo, como lo indica la siguiente definición: “la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque el haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concordancia con otras personas; bien porque el haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley le impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o

⁷⁹ Cfr. SANCHEZ. Ob. Cit., pág. 295 Ver cita 72.

⁸⁰ Cfr. MANOUTOU Margarín. Obra citada, pág. 90 Ver nota 54.

por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo”⁸¹.

- **Concepto doctrinal.**

FLORES ZAVALA⁸², señala “que los responsables indirectos son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley”.

El abogado Arrijoa Vizcaino⁸³ hace una división de los sujetos pasivos, apegándose un poco más a la legislación tributaria. Su clasificación es la siguiente:

- 1.- “Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo
- 2.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
- 3.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía”.

La última clasificación de Arrijoa Vizcaino, se puede entender como la mas completa, ya que divide el concepto de la legislación mexicana, el de responsable solidario, en tres grandes clasificaciones, las cuales son, el solidario, sustituto y por garantía, dejando una pequeña laguna en lo que se refiere al retenedor, ya que no expresa en que clasificación exactamente entra esta figura, siendo al parecer en la sustitución, como mas adelante se explica.

⁸¹ Ídem., pág. 257.

⁸² Cfr. FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa. México 1985, pág. 158

⁸³ Cfr. ARRIJOA Vizcaino A. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México 1997. pág. 81

- **Legislación Española.**

El responsable del tributo ocupa una posición jurídica peculiar. La LGT (Ley General Tributaria), lo regula dentro del capítulo dedicado al sujeto pasivo, pero en una sección aparte de la dedicada a aquél en sus modalidades de contribuyente y sustituto. El responsable no es sujeto pasivo, aunque sea un deudor tributario: El responsable no es un deudor principal de la obligación tributaria, sino que es un deudor que debe pagar la deuda tributaria en función de garantía, a falta de pago del deudor principal. En suma, el responsable es un obligado diferenciado de los deudores principales, que debe pagar la deuda tributaria como deudor que es de una obligación de garantía nacida de la Ley. Como características principales de esta figura:

- Debe fijarse por ley
- El responsable es un deudor que ocupa una posición de sujeción junto a los sujetos pasivos.
- Es un deudor en nombre propio, en virtud del presupuesto de hecho propio de cada clase de responsabilidad.
- Responderá a falta de pago del deudor principal.
- En todo caso, se precisa de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.
- Desde la notificación de dicho acto, se confieren al responsable los derechos del deudor principal.
- La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, exceptuando a las sanciones.⁸⁴

b) Legislación de México.

⁸⁴ Vid. GARCIA de la Mora, Leonardo. *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial J.M BOSCH EDITOR, Zaragoza, España, 1999, pág. 149

Después de haber hecho un estudio breve sobre la responsabilidad solidaria en la legislación española, se entrara al estudio en materia de legislación mexicana, para después hacer un pequeño comparativo entre las dos normas.

Hay varias fuentes para hacer el estudio respectivo las cuales serán dos principalmente: la ley y la doctrina. Como es costumbre ya en nuestras normas, el legislador no da un concepto de responsable tributario, englobando todos los supuestos de responsabilidad en una sola: la solidaria. Después de hacer un estudio de la legislación española y de varios autores de los cuales esta el Licenciado Miguel de Jesús Alvarado Esquivel como el máximo expositor de la materia, el cual es uno de los pocos autores que ha hecho un estudio profundo sobre la responsabilidad solidaria y con la cual comparto mucho de sus ideas.

Se transcribirá el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para después de ahí analizar cada una de sus fracciones respecto a la responsabilidad solidaria:

Artículo. 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración

única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquier de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirientes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V.- Los representantes, se cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de esta artículo,

sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV.- La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI.- Derogada.

XVII.- Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate. La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide

que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.”

Se transcribe el artículo 26-A del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 26-A.- “Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del artículo IV, Sección I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por el monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado.”

Como lo habíamos dicho anteriormente, el legislador engloba en las anteriores fracciones del artículo 26 al responsable solidario siendo que no todos son responsables solidarios, pero debido a una supuesta facilidad para los contribuyentes y para la autoridad, el legislador hace una inadecuada clasificación.

Ahora bien, en las fracciones que clasificamos dentro de la responsabilidad solidaria, no todas deben de tener el mismo tinte de solidaria, ya que por ejemplo en la fracción III del dicho artículo, estamos ante la presencia de responsabilidad subsidiaria ya que administración acreedora no puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los codeudores, sino que debe acudir primero a los bienes de la sociedad para hacer efectivo el crédito fiscal, si dicho bienes no alcanzan a cubrir el crédito, hasta entonces podrá la autoridad irse contra el directivo social. Otra característica por la que no puede ser solidaria es por que la responsabilidad esta limitada al déficit de los bienes y no al importe total de la deuda tributaria. Así, se tiene también en las diversas fracciones del artículo multicitado, responsabilidades limitadas, parciarias, etc.

- **Tipos de responsabilidad.**

En cuanto a las clases de responsabilidad, empleamos dos criterios clasificatorios: 1) por la posición que ocupa el responsable en el procedimiento existe: Responsabilidad directa, subsidiaria y responsabilidad solidaria, y 2) por el tipo de acto del que deriva la responsabilidad: Responsabilidad por actos lícitos y por actos ilícitos.

Antes de entrar al estudio de las clasificaciones del sujeto pasivo se hará un pequeño paréntesis sobre la definición de sujeto pasivo, por ejemplo en el artículo 30 de la Ley General Tributaria española dispone que “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”. El Modelo de Código Tributario para América Latina, por su parte en su artículo 22 que “Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. Estas definiciones antes mencionadas, a nuestro parecer no están lo suficientemente completas, ya que faltaría definir el momento o el presupuesto de hecho. La legislación tributaria no expresa claramente lo que se entiende por sujeto pasivo englobando el concepto de contribuyente y responsable solidario en un mismo artículo, lo cual es incorrecto ya que la ley en su artículo 6 del Código Fiscal de la Federación indica que será la persona que haya realizado el hecho generador, por lo tanto el responsable solidario no está inmerso dentro de esta definición de la ley tributaria, teniendo que hacer por parte de los legisladores una modificación dejando bien en claro que tipo de sujeto pasivo es el responsable tributario, ya que hay un empleo de la terminología jurídica que no es precisa, ni rigurosa ni adecuada.

La confusión que surge de la planeación fiscal y demás términos como la evasión no nada más se refiere que quede precisado si la planeación es legal y que es totalmente distinta a un acto ilícito, sino

también a la confusión de quienes serán las personas a las que se les va adjudicar haber realizado esa planeación fiscal, ya que como se verá mas adelante no nada mas la autoridad interpone querellas ante el Ministerio Público por planeadores fiscales, sino también a cualquier persona que haya intervenido en ella, por lo que se demostrará en los siguientes párrafos el alcance de los sujetos pasivos y los supuestos responsables, que como se repite desde un principio no hay una obligación de haber efectuad el pago de contribuciones ya que nunca se dio el supuesto del hecho generador y hecho imponible.

- Clasificación de los Sujetos Pasivos según su la legislación y la doctrina.

+ Sujeto Pasivo Contribuyente.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos, y por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico- tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos antes citados, sea el único que propiamente pueda denominársele “contribuyente”, ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores “causa” o provoca el cobro del gravamen. También es el único al que propiamente puede denominársele “contribuyente” al sufragar los gastos públicos. Situaciones que no se presentan en los casos de los sujetos obligados solidariamente, subsidiariamente o por garantía, quienes, como se verá a continuación, llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del hecho imponible.

+ Sujeto Pasivo Obligado Solidario.

Se incluirá como referencia la definición que da Arrijoja Vizcaino, la cual define como “la persona física o moral, nacional o extranjera, que en

virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo”⁸⁵.

De esto, el autor Alvarado Esquivel⁸⁶ saca las siguientes conclusiones:

1.- Estamos en presencia de la incorporación al campo del Derecho Fiscal de la institución de la solidaridad pasiva prevista en el Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, que a la letra establece “...habrá solidaridad pasiva prevista cuando dos o mas deudores reporten la obligación de prestar, cada uno por sí, en su totalidad, la prestación debida”. El acreedor tiene el derecho, en todo caso, de demandar al deudor que escoja. Todos se encuentran en la misma línea en su calidad de deudores principales, esto según Planiol.

2.- Siguiendo los lineamientos básicos de la solidaridad pasiva, el sujeto de esta clase que entera un tributo tiene derecho de recuperar su importe, demandando, en la vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.

3.- Con base en los mismos lineamientos, cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad, ya que al no ser causante, la ley simplemente le atribuye el papel de instancia alternativa de cobro para asegurar al máximo las posibilidades de percepción efectiva del ingreso tributario de que se trate.

⁸⁵ Cfr. ARRIOJA Vizcaino. Ob. Cit. pág. 83 Ver cita 83.

⁸⁶ Vid. Alvarado Esquivel. Ob. Cit., pág. 83. Ver nota 58.

4.- La obligación solidaria sólo podrá existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. En este caso se refiere expresamente al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación donde aparece en sus diversas fracciones la solidaridad pasiva en materia fiscal y la elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito⁸⁷.

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria requiere:

- Que haya un acto de derivación de la responsabilidad previa audiencia del interesado, que le sea notificado con expresión de los elementos principales de la liquidación.
- Otorgamiento de un período voluntario de ingreso al responsable, cuya falta de pago implicaría la extensión de la responsabilidad al recargo de apremio.

+ Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución.

Son los sujetos que se encargan de recaudar los impuestos y los que retienen los impuestos en donde la ley los obliga a una responsabilidad si no acatan la legislación tributaria, como ejemplo; los notarios, funcionarios públicos, retenedores, recaudadores, etc.

El artículo 26, fracción I del Código Tributario indica lo que es el responsable sustituto, pero no aparece específicamente, ya que lo engloba dentro de la responsabilidad solidaria, hecho que es un error dentro de la ley fiscal, ya que al parecer el legislador no quiso complicarse y englobó todos los tipos de responsabilidades en un solo quedando de la siguiente manera “ Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”.

⁸⁷ Ibid.

En algunos casos puede llegar a presentarse una triple opción para el Fisco, al exigir un crédito al obligado directo, responsable solidario y al responsable sustituto, es el caso del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles que establece:

“Artículo 6.- En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a enterar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escrituras públicas operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia con la que se efectuó dicho pago.

El enajenante responde solidariamente del impuesto que deba pagar el adquirente.....”

La posición que ocupa el responsable subsidiario está caracterizada por las siguientes notas:

- En la responsabilidad subsidiaria es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal
- Fracasada la acción de cobro respecto del deudor principal, el responsable subsidiario ocupa el lugar del sujeto pasivo.
- Se requiere siempre un acto expreso de derivación de la acción administrativa de cobro al responsable.
- En realidad, y por lo anterior existirán dos procedimientos: por una parte , el seguido en primer lugar frente al deudor principal y por otra parte, fallido el deudor principal, se abrirá un procedimiento distinto frente al responsable, y

- Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan.

En cuanto al alcance de la responsabilidad subsidiaria, el art. 14.3 Reglamento General de Recaudación alude a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario. Si no se quiere provocar indefensión en el responsable, no pueden arrastrarse en el procedimiento dirigido contra él. Las consecuencias derivadas de los incidentes que hayan tenido lugar al ejercer la acción de cobro contra el deudor principal (recargo de apremio, costas). Con la redacción del artículo 37.3 de la RGR, los intereses de demora sí alcanzarían al responsable⁸⁸, lo cual es criticable. Hay que tener en cuenta que el responsable también responderá de las sanciones que corresponda imponerle por las infracciones en que el propio responsable haya participado.

+ Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

Es una persona física o moral que responde voluntariamente a nombre del contribuyente, ya sea por un contrato anterior o similar y responde sobre el total del pago que no se ha liquidado parcial o totalmente.

En el artículo 26 fracciones VIII y XI del Código Fiscal de la Federación, hacen referencia a “Quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria”; y “Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía..” y la fracción III del artículo 141 del mismo ordenamiento señala que, entre las

⁸⁸ Ídem. p 151

formas de garantizar el interés fiscal se encuentra la: “fianza otorgada por institución autorizada a la que no gozará de los beneficios de orden y excusión”.

+ Responsabilidad derivada de actos lícitos e ilícitos.

Pueden consistir en:

- Responsabilidad (subsidiaria) de administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades por obligaciones tributarias pendientes.
- Responsabilidad (solidaria) de los copartícipes de entes desprovistos de personalidad jurídica.
- Responsabilidad (subsidiaria, pero solidaria), por adquisiciones de explotaciones económicas
- Responsabilidad (solidaria) por prestación de garantía como aval, fianza u otra garantía personal solidaria.

Responsabilidad derivada de actos ilícitos.-

- Responsabilidad (solidaria) por comisión o colaboración en la realización de infracciones tributarias.
- Responsabilidad (subsidiaria) de los administradores de sociedades por las infracciones cometidas
- Responsabilidad (subsidiaria) de gestores de patrimonios en liquidación

Responsabilidad (solidaria) de quienes causen o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos el obligado al pago con la finalidad de impedir su trabajo, conductas que pueden originar un delito de alzamiento de bienes, de los que por culpa o negligencia incumplen las órdenes de embargo.⁸⁹

c) Responsabilidad Objetiva

Esta responsabilidad cuenta con los siguientes argumentos:

⁸⁹ Ídem. p 154

- a) La responsabilidad fiscal de referencia recibe el nombre de objetiva, en atención a que existe y se fija en función de un objeto y no de una persona.
- b) Por consiguiente, la responsabilidad debe hacerse efectiva en contra de la persona que aparezca como propietaria del objeto en el momento en el que la acción recaudatoria sea ejercida, independientemente de que el respectivo hecho generador se haya verificado con anterioridad no sólo al ejercicio de la propia acción recaudatoria sino a la adquisición del objeto por parte del destinatario de dicha acción.
- c) Consecuentemente la figura jurídico – tributaria de la responsabilidad objetiva tiende a asegurar el interés fiscal ante todo, convirtiendo al nuevo adquiriente en sujeto pasivo obligado directo en forma automática y evitando así la pérdida de esfuerzo y dinero en la localización del propietario anterior, así como la realización de algunos actos de simulación jurídica encaminados a la defraudación fiscal.

Es un poco injusta este tipo de responsabilidad, primero por ser muy cómoda para la autoridad, en segundo, antes de perseguir al nuevo propietario, tendría que hacérsele un procedimiento antes al notario o la persona que funja como legatario del cambio de propietario. A todas luces es claro que la Responsabilidad Objetiva es una acción ilegal, que va en contra de todos los principios jurídicos fundamentales. Para empezar las consecuencias inmediatas sería que el nuevo adquiriente tenga un doble trabajo al momento de adquirir el bien, ya que necesitaría investigar los antecedentes, los certificados fiscales de no adeudo relativos a los diversos tributos que inciden sobre la negociación, ordenar la práctica de auditorias y verificaciones contables, a fin de conocer de antemano la situación fiscal de la negociación, se tendría que asegurar una pequeña cantidad en calidad de deposito al vendedor o al dueño del bien.

Al respecto, Alvarado Esquivel⁹⁰ opina: que por una parte se tendría que analizar cual es el fundamento de la Hacienda Pública para cobrar al adquirente del bien, ya que como se sabe la Administración debe cobrar la omisión del pago del crédito fiscal a la persona que resulte responsable y no a la persona que tiene el bien adquirido por el cual se adeuda dicha cantidad a la Hacienda Pública. Casi todos los autores concuerdan que esta figura – jurídica no se debería incluir como un quinto tipo de sujeto pasivo, ya que es fundado el hecho de que no debería obligársele a pagar tributos generados con anterioridad a la fecha en que se adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

Para concluir con este tema, lo que pretende la Hacienda Pública es facilitar su trabajo, reducir costos y recaudar fondos a costas de personas ajenas al crédito fiscal, sin embargo hay una posibilidad de una defraudación fiscal por parte de los contribuyentes, pero no es razón para que la Administración Hacendaria tome esas posiciones tan drásticas, mejor sería que se interpusiera un juicio contra el vendedor y el adquirente, por si hubiera una posible responsabilidad por las partes.

Como lo indica Ferreiro Lapatza “según las cuales debería reservarse el nombre de la obligación tributaria principal a la obligación nacida de la realización del hecho imponible y no de otro hecho distinto-, y en función de la cual el Derecho tributario establece y regula otras obligaciones subsidiarias de ella que tienen por objeto idéntica prestación, así como obligaciones accesorias que tienen por objeto otras prestaciones y que pueden ser accesorias de la obligación tributaria principal o de las obligaciones tributarias subsidiarias de ellas.”⁹¹

⁹⁰ Ídem. pág. 156

⁹¹ Cfr. FERREIRO Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*. 22ª ed. Vol. II Editorial Marcial Pons, España, 2000, pág. 39

En términos generales, como ha reconocido de forma unánime la doctrina, para que se dé un caso de responsabilidad, es precisa la concurrencia de dos presupuestos de hecho: el que desencadena el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo y el que origina el nacimiento de la responsabilidad propiamente dicha.⁹²

Para no caer en los supuestos de responsabilidad tanto directa como solidaria, el estratega tendrá que cerciorarse de no caer en algún tipo de actos simulados que pueden tener algún tipo de consecuencia, por eso siempre hay que tener en cuenta la honestidad, la justicia, el cuidado y respeto a las leyes al momento de hacer algún tipo de planeación fiscal, como lo indica Reyes Mora⁹³: “Si no tenemos el conocimiento a través de una capacitación continua, constante, suficiente, abundante, etc., la información oportuna para lograr la seguridad jurídica en la toma de decisiones no se debe involucrar en la planeación legal-fiscal, ya que la técnica jurídica no es una ciencia exacta, tal como son las matemáticas, el derecho es materia oponible y como tal es cambiante, recordemos que es la creación de la inteligencia del hombre plasmado en un texto de ley y con la generación a la vida jurídica por el propio hombre que la creó; es de suma importancia que se tenga en cuenta lo anterior, ya que no es conveniente que se corran riesgos innecesarios, que en última instancia puedan hacer perder la libertad al contribuyente afectado por decisiones sin conocimientos... La responsabilidad siempre será equivalente a la mala aplicación de una planeación fiscal”.

d) El Nacimiento, Causa y Origen del crédito tributario.

- Nacimiento.

⁹² Vid. ARRIBAS León, Mónica. *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*. Editorial Marcial Pons. España. 2004, pág. 129

⁹³ Cfr. REYES Mora, Oswaldo. “*Temas Selectos de Controversia y Estrategia Tributaria*” Editorial Tax, México, 2007, pág. 14.

Acerca del nacimiento del crédito fiscal, Flores Zavala comenta: “No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito”.⁹⁴

Complementando el anterior concepto del autor citado, cabe mencionar que la obligación fiscal se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

- **La Determinación o liquidación del crédito fiscal.**

El artículo 6 del citado Código Fiscal del Federación indica lo siguiente:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la causación.”

Cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, se llama el crédito fiscal, la cual se ve plasmada en el segundo párrafo del artículo 6 del Código en comento.

⁹⁴ Cfr. FLORES. Ob. Cit., pág. 153. Ver nota 19.

Hay independencia entre las primeras dos funciones y así es como si no se aciertan las bases para liquidar el crédito, esa omisión no desvirtúa, no menos destruye, el crédito que nace perfecto desde que se realiza la situación que prevé la ley para la generación de la obligación. Una de estas situaciones es cuando la autoridad declara que alguien es contribuyente.

Por determinación se debe entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la Ley, como generadora de la obligación contributiva, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la Ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente. La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.⁹⁵

La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse:

a) Por el contribuyente. En nuestro Sistema Fiscal prevalece el principio de autodeterminación de las contribuciones, es decir, que por disposición expresa de la Ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, sólo que expresamente se disponga lo contrario, de conformidad con el Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación. Este sistema prevalece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la Ley.

⁹⁵ Vid. RAMOS, Mayra Eugenia. “*El beneficio fiscal del arrendamiento financiero; breve análisis*”. Revista del mes de Mayo del 2006, pág., 26.

b) Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la Ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

- Diferencias entre Nacimiento o Causación de la Obligación y su Determinación y Liquidación

Es importante precisar que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación contributiva, por darse en momentos diferentes. La obligación contributiva o tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la Ley como generadoras de la obligación. En cambio, la determinación de la obligación contributiva es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la Ley como generadora de dicha obligación.

La obligación contributiva emana de la Ley, y su cuantificación en cantidad cierta deriva del acto de la liquidación, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal, aplicando el procedimiento establecido en la Ley fiscal respectiva, para obtener el importe del crédito fiscal a pagar en cantidad líquida.

El licenciado Sergio F. De la Garza da el siguiente concepto de liquidación “la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con

la siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”⁹⁶.

Lapatza⁹⁷, también confecciona una definición de la determinación o liquidación de la obligación fiscal diciendo que “en sentido amplio , comprende no solo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello”

El tratadista Sergio F. De la Garza, hace un resumen muy acertado de los procedimientos de liquidación o determinación diciendo: “En nuestro derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

1.- La liquidación la realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, impropriamente autodeterminación, y por algunos autores españoles autoimposición.

2.- La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento normal de liquidación. Es el caso del Impuesto Estatal sobre Espectáculos Públicos, en que las autoridades fiscales nombran interventores para que en tratándose de contribuyentes ocasionales, estos liquiden el impuesto por conducto del interventor al terminar la función.

3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, es llamada liquidación de oficio, determinación de oficio, o liquidación estimativa.

⁹⁶ Cfr. De la Garza. Ob. Cit, pág 554. Ver nota 75.

⁹⁷ LAPATZA. Ob. Cit. pág. 147. Ver nota 52.

4.- La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o concordato celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo”.⁹⁸

- **La Extinción del Crédito Fiscal.**

Las formas de extinción de los créditos fiscales son las siguientes: El pago, la compensación, la condonación, la cancelación, el remate, la adjudicación fiscal de bienes y la prescripción. De los modos de extinción del derecho privado no aplicable a la materia fiscal que cita Sergio. F. De la Garza son la rescisión, el mutuo disenso, la novación extintiva y la muerte del obligado.

El principal medio de extinción es el pago. Respecto del pago el artículo 21 del Código Fiscal establece:

“Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.”

⁹⁸ Cfr. DE LA GARZA. Obra citada. pág. 534 Ver nota 75.

Sección 3 Planeación Fiscal y Delito Fiscal

a) Introducción.

Después de haber examinado en las dos primeras secciones los antecedentes, conceptos, sujetos y elementos de la planeación fiscal, se entrara al estudio y comparación con los delitos fiscales, si hay alguna semejanza, alguna confusión que pueda dar pauta a que la planeación fiscal es un acto ilícito o si por el contrario, esta bien delimitado los dos términos y se pueda utilizar como una herramienta segura jurídicamente y sin consecuencias posteriores.

b) Se dan los tipos de algún delito fiscal⁹⁹

⁹⁹ “Como ya se ha puesto de manifiesto, un tema controversial en el derecho vigente mexicano ha sido el elemento subjetivo de las infracciones: el principio de culpabilidad. Así, resulta importante señalar que las infracciones tributarias se rigen por los principios básicos de la teoría del delito, aunque cabe mencionar que para algunos autores se debe matizar esta idea, debido a que el principio de culpabilidad no tiene parangón en el derecho tributario, en tal sentido, las infracciones únicamente se pueden cometer con conductas dolosas y no con las culposas. De tal modo, el argumento recurrente en las doctrinas tanto extranjera como nacional ha

Si bien la planeación fiscal como tal es legítima, en la práctica puede ser complicado distinguir entre una conducta lícita de otros actos ilícitos como son: la simulación fiscal, la evasión fiscal, fraude o delito fiscal, por lo que es importante que exista una razón de negocios, que se tenga un objetivo determinado que no sea exclusivamente la obtención de un beneficio fiscal y que éste mas bien sea una consecuencia de aquel.¹⁰⁰

Esta definición incluye un elemento muy importante en el que se tiene que analizar si es que es necesario para que se forme el “tipo de delito fiscal”; siendo este que el objetivo que se tenga de una determinada operación como una venta, fusión y escisión sea otra que tenga como consecuencia el beneficio fiscal.

Supongamos, una empresa (sociedad anónima) que contrate los servicios de una sociedad cooperativa o que se convierta en una sociedad

sido la referente a la intencionalidad o negligencia del infractor. Esta reflexión se enriquece con los criterios de la Segunda Sala de nuestro más alto tribunal al establecer que: "No puede concluirse que una negociación haya tenido la intención dolosa y el propósito de evadir el impuesto, cuando existen facturas irregulares, si las mismas están contabilizadas, lo cual indica sólo un error, pero no el ánimo de evadir el impuesto, ya que sería absurdo contabilizar un documento cuyo hallazgo provoca infracción". Y en la sexta época se subrayó: "Cuando el dolo, intención de eludir el pago del impuesto, tiene el carácter de elemento constitutivo de una infracción, no debe presumirse, sino demostrarse". De las infracciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Aduanera difícilmente se encontrará la manifestación expresa de la voluntad para cometer el ilícito por el infractor, sino que se desprende de ciertos actos que el legislador establece, de los cuales se presume el elemento doloso, es decir, el dolo caracterizado por la conciencia y la voluntad de la realización del injusto típico. A nuestro parecer, en el Código Fiscal de la Federación en la mayoría de las infracciones establece la culpa, sin embargo, podemos observar que en el artículo 89, el cual se refiere a la infracción de un tercero en el asesoramiento para evitar el pago de contribuciones, se interpreta que existe como elemento subjetivo el asesoramiento con la "voluntad" de omitir el pago de contribuciones. En cambio, en la Ley Aduanera se observan más conductas tipificadas con el propósito de no pagar los tributos al comercio exterior, aunque al igual que el Código Fiscal de la Federación se observa que no existe una manifestación expresa de la "voluntariedad" del sujeto infractor para cometer el ilícito tributario. De tal modo, ocurren las siguientes infracciones que tipifican el elemento subjetivo del dolo, la referente al desvío de la ruta aduanera (artículo 176, fracción VIII); introducción o salida de mercancías por aduanas no autorizadas (artículo 176, fracciones IX y X); introducción o salida de mercancías ocultas o con artificios (artículo 177); distracción de la finalidad de las mercancías (artículo 182, fracción I); y falsificación de gafetes (artículo 190, fracción V). Cfr. RIOS Granados, Gabriela. *“Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano”* Boletín Comparado de derecho Mexicano. UNAM. Revista del año 2005, núm. 114.

¹⁰⁰ Vid. ZAVALA Navarro Federico. *Planeación Fiscal: Un rumbo dirigido*. Revista de la Academia de Agosto de 2004, pág., 48

cooperativa buscando el objetivo de liberarse del impuesto sobre nómina, en el cual tiene la obligación como sociedad anónima por tener a su cargo trabajadores; y al momento de cambiar el tipo de sociedad a esta última los trabajadores pasan a ser socios y por lo tanto la empresa ya no tiene la obligación del impuesto estatal. El objetivo que se persiguió fue eludir la responsabilidad fiscal y aprovechar los beneficios fiscales y no el interés de darles más importancia a sus trabajadores, por lo que si tomamos en cuenta el objetivo que se persiguió estaríamos ante un delito fiscal, según este autor, que en la práctica no resulta así.

Se tiene otro caso idéntico, pero esta vez, el objetivo que se persigue es por cuestiones administrativas de la empresa, y tiene como consecuencia la liberación del pago del impuesto sobre nómina. La pregunta es: como se sabrá cual fue el verdadero objetivo que persiguieron las dos empresas.

Aquí se tiene que analizar dos cuestiones importantes

- 1.- Que el objetivo de la estrategia sea parte del elemento o no para un delito fiscal
- 2.- y el otro que si sea, pero que sea imposible considerarlo ya que sería imposible que se demuestre que el objetivo fue diferente al beneficio fiscal.

Si la ley no prohíbe el cambio de sociedad y aprovechar la situación benéfica, porque se ha de tomar en cuenta el elemento del objetivo que este persiguiendo. Se verá en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación para ver si se cumple con en el supuesto que marca el Lic. Zavala Navarro.

Art. 108.- 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.

...

Aquí lo sobresaliente de esta definición y que tiene que ver con la controversia sería:

- quien con uso de engaños
- obtenga un beneficio indebido.
- que haya perjuicio al fisco federal.

Según el Diccionario Enciclopédico de Grijalbo indica que se entiende por engañar: “Incitar a alguien a creer lo que no es cierto. Ilusionar o desorientar con falsas apariencias...”¹⁰¹

De esta definición se concluye que para que se pueda dar el tipo penal es necesario que se de el engaño o hacerle creer a la autoridad hacendaría que se ha formado la sociedad cooperativa, pero se sigue manejando como una sociedad anónima. Aquí hay que diferenciar dos cosas, la primera donde en papel es una sociedad cooperativa, pero en la práctica actuando como una sociedad anónima, pero cuando se sabe de antemano que va a tener que cambiar la forma de operar como otra sociedad y así conviene por que los beneficios fiscales son mayores, no se tiene por que demostrar a la autoridad hacendaría que hizo el cambio por otras razones que no sean las fiscales, ya que la ley lo permite y no se encuentra engañando a nadie, porque la sociedad fue constituida ante fedatario público y se encuentra inscrita en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio. El día que hay una visita domiciliaria al

¹⁰¹ Cfr. Diccionario Grijalbo, Ed. Gastergraphic, México, pág. 698

contribuyente y adjunta todos los documentos no tiene por que darse el tipo de delito penal.

El otro elemento de la definición de defraudación fiscal es el de beneficio indebido en perjuicio de la Hacienda. Continuando con el mismo ejemplo no se podrá decir que el contribuyente tuvo un beneficio indebido, ya que como se dijo anteriormente el beneficio fue legal. El Diccionario de la Real Academia Española define “a indebido como ilícito”, es decir, en contra de las leyes, por lo que en este caso no se da el tipo ya que proviene de un beneficio totalmente legal, aunque se le cause un perjuicio al fisco federal.

En este caso no se aprovecha de la ley, como es común que lo digan en el ámbito jurídico, simplemente se utilizo correctamente la ley.

El otro elemento de delito fiscal es la de “aprovechamiento de errores¹⁰²”. La ley no especifica mas al respecto sobre este elemento, pero a ciencia cierta no se comprende el término, ya que surgen varias preguntas

- ¿errores de que tipo?
- ¿a que se refiere con errores?

¹⁰² “Respecto al aprovechamiento del error, cabe señalar que se trata de una modalidad de conducta que constituye una omisión, la cual desde el punto de vista de la exigencia de la defraudación fiscal se puede presentar en distintos supuestos o modalidades. Estos supuestos se dan principalmente en aquellos casos en que se obtiene de Hacienda la devolución de una contribución pagada en exceso, como sucede en el caso del pago del IVA o de cualquier impuesto devuelto equivocadamente por Hacienda, y el sujeto no hace nada para sacarla del error en que se encuentra ésta, obteniendo así un beneficio o lucro indebido, o causando un perjuicio al Fiscal Federal.

Ahora bien, se cuestiona si el siguiente supuesto se debe o no encuadrar como una modalidad del aprovechamiento del error. Por ejemplo, cuando el contribuyente, cuando habiendo declarado y pagado sus contribuciones, se da cuenta con posterioridad que lo ha hecho equivocadamente y, por tanto, se encuentra ante la situación de cubrir a Hacienda otra cantidad por concepto de sus contribuciones, y que si no lo hace se está aprovechando del error en que se encuentra Hacienda. Considero en lo particular que no se puede dar este supuesto como modalidad de aprovechamiento de error, pues un comportamiento activo que consistió en declarar y pagar las contribuciones, aun cuando se haya hecho equivocadamente, no deberá dar lugar a que se considere como un comportamiento omisivo puesto que declarar y pagar siempre constituye comportamientos de acción, esto es, comportamientos comisivos; y si, en todo caso, el Contribuyente no cubre la diferencia de sus contribuciones cuando se da cuenta del error en que cayó, deberá considerarse como comportamiento activo típico su declaración ante Hacienda, considerándose ésta como falsa”. Cfr. GONZALEZ-SALAS Campos, Raúl. “*Los delitos fiscales*”. Editorial Pereznieto Editores. México, 2005, pág. 75.

- ¿se refiere a los errores de la ley o a los de hacienda?

El derecho Penal Financiero o Tributario es definido como: “El conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración, esto, es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco”¹⁰³.

c) Hacienda en contra de la planeación fiscal.

Las principales corrientes que pretenden diferenciar las infracciones de los delitos¹⁰⁴ han sido agrupadas de acuerdo con la naturaleza de los elementos básicos que utilizan al realizar la diferenciación. Así se tiene las teorías cualitativa, cuantitativa, y legislativa.

Teoría cualitativa.

Señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales¹⁰⁵, puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza a favor de los gobernados, por lo que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares.

¹⁰³ Cfr. LOMELÍ Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Ed. Porrúa, México 2002, pág. 183.

¹⁰⁴ Abordando la temática de los delitos fiscales, resulta trascendente acudir a diversos criterios jurisprudenciales. Véase anexo I.

¹⁰⁵ Vid. GARCIA Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal*. Cárdenas Editor, México 1982, pág. 64

La teoría cuantitativa se desentiende de la naturaleza de las conductas que constituyen ambos ilícitos, al considerar que para la diferenciación sólo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social. Así cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, se estará frente a un delito, pero si solo se trata de una violación a reglas de poca importancia, entonces será una infracción.

La teoría legislativa considera que la diferencia esta en la apreciación del legislador, quien por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos.¹⁰⁶

La estructura de las leyes en nuestro país hace que de cómo resultado la planeación fiscal, es un hecho fáctico, ya que el contribuyente puede jugar con las leyes y aprovecharlas. Es cierto que muchas leyes se le viene el problema llamado “laguna en la ley”, pero también es cierto que si las analizamos la mayoría de las planeaciones fiscales no es por esa causa, sino por que la ley esta estructurada de esa manera dando pie a lo estratégico; los legisladores así lo han querido, ya que muchas de las leyes quedan intactas a pesar del tiempo, aun a sabiendas que algunos contribuyentes las están utilizando y sobre todo los ciudadanos con grandes intereses económicos, políticos y sociales, que al momento de dejar abierta las posibilidad las empresas menos favorecidas también las aprovechan para su beneficio directo. Como ejemplo se tienen las reformas fiscales al 2008; el impuesto sobre la renta, la única modificación significativa que podría tener es en contra de la evasión fiscal, ya que ya se

¹⁰⁶ Vid. DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4ed. Editorial Limusa, México 2005, pág. 173.

propone que las cantidades en efectivo que rebasen los \$600,000.00 pesos que vayan directamente a aportación de capital o a préstamos, se tendrá como ingresos acumulables, pero no habla nada al respecto si es en cheque u otra manera, por lo que los contribuyentes seguirán utilizando esta forma para no caer dentro del hecho imponible y que nunca se de el hecho generador, en el Impuesto Empresarial a Tasa Única no hay muchas enajenaciones que se consideren ingresos acumulables, por lo que las reformas contra la planeación fiscal no se esta dando mucho, y no porque no sepan, sino tal vez por presiones de los mismos empresarias, políticas, etc.

d) Evasión Fiscal Diversas clases.

Tapia Tovar ¹⁰⁷indica: “La evasión por inacción puede ser o no intencional, resultante de la ignorancia del contribuyente, ante la complejidad de los sistemas tributarios modernos” Debiendo distinguirse entre Evasión legal y evasión ilegal, después Tapia analiza a Jacinto R. Tarantino que resuelve sobre la evasión: “Esta consiste en impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley), el nacimiento de la obligación tributaria, que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho previsto en la ley tributaria”¹⁰⁸.

En estos tres autores de diferente nacionalidad indican que hay un fraude legal, el cual a su vez no trae consecuencias negativas para el que aplica dicho fraude. La definición es correcta, pero la terminología empleada es dudosa por las siguientes razones:

¹⁰⁷ TAPIA Tovar, José. Ob. Cit. pág. 47. Ver nota 27.

¹⁰⁸ Ibid.

- 1.- El fraude no puede en ningún momento ser legal.
- 2.- El fraude siempre será un ilícito.
- 3.- Las afirmaciones arriba mencionadas se refieren a una planeación o una estrategia fiscal.
- 4.- La táctica para poder pagar lo justo, en ningún momento es un fraude de ningún tipo o de ninguna clase.

Aquí surge un nuevo elemento: la simulación, para inducir a un engaño, que aunque se encuentre en la ley, estamos simulando que la estamos aplicando en un momento dado, lo cual sí pudiera llegar a ser un delito fiscal, el problema es que la figura de la simulación no está bien determinada y sobre todo es muy difícil de poderla encuadrar como tal, ya que el elemento de intención y de comprobación es muy subjetivo.

La definición de Alejandro Duma y Peña es más acertada que las anteriores, indicando: “desde un punto de vista jurídico, se distinguen dos tipos de evasión, la llamada evasión legal, que no viola la ley ni constituye fraude y que puede materializarse en alguna de las siguientes formas: No realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resultan favorables, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulta económicamente útil aprovechándose de defectos de redacción o vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales.”¹⁰⁹

Efectivamente, la definición es la de evasión¹¹⁰, quitando el elemento de fraude, ya que no se considera así como se había estado

¹⁰⁹ DUMA y Peña, Alejandro. El delito tributario. Editorial Samver, Chile, pág. 2.

¹¹⁰ La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que

explicando con anterioridad, pero tampoco se puede llamar propiamente planeación, ya que le faltarían algunos de los elementos como el beneficio hacia el contribuyente, sin necesidad de utilizar lagunas en la ley, simplemente haciendo una interpretación directa de la ley misma.

El autor Bochiardo agrega un nuevo elemento en la definición distinguiendo evasión con elusión pero no explica en que estriba la diferencia ni por que les da nombres distintos. “existe elusión tributaria en oposición a evasión, cuando aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos, es decir, sin infringir el texto de la ley”¹¹¹. Una cosa si es importante, el hecho de llamarlo distinto de la evasión que va predeterminado a algo ilícito, por lo que la cultura del desprecio por la planeación fiscal sería menos y pasaría a hacer una figura con naturaleza jurídica lícita.

e) Intencionalidad de incumplimiento de pago de impuestos.

La intención en el contribuyente existe plenamente de no querer pagar impuestos, pero este no es un elemento para poder determinar un delito o no. Como la planeación fiscal no está tipificada en ningún código penal o en una ley especial fiscal, no existe elemento alguno para poder acreditar el supuesto; o bien es imposible acreditar la planeación dentro de la defraudación fiscal como se a estudiado, ya que como se a dicho muchas veces, no hay incumplimiento de la ley, ni siquiera puede haber

se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres. Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.

¹¹¹ BOCHIARDO, José C. Técnicas Jurídicas anti elusivas: la doctrina latinoamericana. Revista de la Facultad Nueva Serie Vol. 2 No 1, Argentina, 1994, pág. 42.

una sanción administrativa y eso se demuestra entrando al estudio de los artículos del Código Fiscal de la Federación como se verá mas adelante.

Evasión Fiscal.

Evasión proviene de: eludir o evitar algo, por lo que en su significado más apegado es eludir alguna obligación fiscal que se encuentra consagrada en las normas primarias y secundarias.

La principal evasión que existe en México no es la que todos paguen poco omitiendo la mayoría de los impuestos, sino que muy pocos son los que pagan y en su mayoría no depositan en las arcas de la tesorería pública, esto es por la lógica que prevalece en las leyes, donde los asalariados son los mas cumplidos debido a una normatividad fácil y sencilla para los trabajadores, así como la facilidad de cobro por parte del Servicio de Administración Tributaria. Del otro lado se tienen varias actividades que en la misma ley se pierde realmente la obligación dando pie a la fácil evasión de impuestos como son los de actividades empresariales como los ganaderos y silvicultores, ya que no hay una obligación real de cumplir con requisitos de facturas, las exenciones, las confusiones que se crean en la misma ley, que como se dijo, dan pie al delito fiscal.

El autor Tapia Tovar¹¹² indica: “podemos decir, en cuanto a su origen y a sus efectos, la evasión fiscal es un fenómeno social y de moral pública de todos los tiempos, que se da en todos los países desarrollados y en vías de desarrollo, en mayor o menor grado y se explica a través de diferentes manifestaciones de la población de tipo psicológico, que van desde el simple rechazo, pasando por la alteración o el engaño doloso, el

¹¹² TAPIA. Ob. Cit., pág. 124. Ver nota 27.

error involuntario, hasta la alta planeación financiera; en otros casos se da por simples razones de necesidad y supervivencia económica.”

Estamos casi de acuerdo con el autor, menos en lo que respecta que la evasión se manifiesta en la planeación fiscal, a lo cual es falso y estos elementos de confusión hacen la fama de que la planeación fiscal es mala, ya que se le involucra directamente con un delito o algo prohibido por la ley. Si la planeación se le demuestra los elementos del tipo penal será una evasión, un engaño. Con la planeación no se le causa un menoscabo al patrimonio de hacienda, aunque a simple vista parezca, ya que la planeación como se ha dicho en otros capítulos es tomar la ley para hacer los pagos justos. El hecho de que dos contribuyentes con la misma obligación difieran en el total de los pagos, no es consecuencia o que sea necesariamente una evasión al fisco, más bien estamos hablando de un pago de lo indebido que hizo la persona que pagó en mayor cantidad ya que no se apegó a lo que indica las normas.

En los demás casos hay un menoscabo grave a las arcas de tesorería y aunque mucha de la gente en nuestro país no paga impuestos por la justificante de “para que pago impuestos si se lo van a robar”, no es razón social ni jurídica para el no pago, pero si se tiene que estar consciente que es un factor importante. El hecho de que vean gente saliendo de su puestos de gobierno con carretillas de dinero que antes no tenían hace que la gente tenga una desconfianza de donde van a parar nuestros impuestos; pero de ninguna manera se justifica y al contrario se deben seguir pagando impuestos y crear una obligación en la conciencia de todos que casi no se tiene, que es la de vigilar en que se esta generando el dinero y donde esta terminando ese dinero. La obligación de vigilancia es algo que nadie de los ciudadanos quiere asumir, pero que debe ser parte de la cultura.

Otra obligación necesaria pero esta para los organismos de recaudación es por vía leyes se obligue a los contribuyentes al pago de impuestos, ya que como se sabe la cultura del mexicano es la del no pago por las diversas razones que ya se han visto, y no se esta hablando de reprimir al contribuyente, sino una manera, en la que se cierre las posibilidades para la evasión de contribuciones, una ley claro que no permita las exenciones, ni los favoritismos a ciertas personas ya sean de clase baja, media y alta. Por ejemplo a los pequeños contribuyentes se les da demasiada facilidad en la que se pueden ocultar perfectamente para no cumplir con sus obligaciones, y otras como las enormes posibilidades de deducciones que existen.

Capítulo 2 Las normas y el procedimiento ante el TFJFYA en cuanto a la planeación fiscal.

Sección 1 Las normas y los principios.

a) Introducción.

Una teoría que a cobrado relevancia en estos últimos años, es la importancia que tiene en las obligaciones fiscales el fondo, dejando la forma en algo secundario, es decir, la obligación de pagar impuestos y no tanto el como se deben hacer esos pagos o que tipo de actividad estés realizando, sino simplemente pagar aunque las formas tal vez no sean las correctas o estén viciadas en el procedimiento, ya que eso sería secundario

y no tendría por que tomarse en cuenta ya que según la teoría no afectaría directamente al contribuyente y si podría haber mayor recaudación.

b) Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma.

Esta nueva teoría de la preeminencia de la forma sobre el fondo que pretende implementar el Gobierno Federal genera incertidumbre en el sentido de cómo se aplicaría en caso de que se realizaría, cómo funcionaria, y sobre todo, su sentido y alcance, que se daría entender o que naturaleza tuviera las connotaciones forma y fondo.

La propuesta de este principio tiene como finalidad el que los contribuyentes no manejen artificios para no pagar las contribuciones; o dicho de otro modo, se emplee la planeación.

Para este estudio se tiene que tener una apertura al tema, para no caer que de inicio es malo para los contribuyentes y bueno para la Hacienda Pública.

Como introducción se tiene que tener presente que de forma simple y aparente la preeminencia del fondo sobre la forma es realmente un estudio importante de esta obligación y derecho, sin importar las cuestiones secundarias que rodean a esta suerte principal. Se puede representarla en dos grandes círculos, donde la forma es el círculo externo y el círculo interno es el fondo.

La cuestión y el problema sería cual fuera el asunto importante a tratar y que es lo secundario en otras palabras, cómo separamos bajo un término científico el fondo sobre la forma, porque como se verá mas adelante, se va a llegar a confundir estos dos términos.

Para poder comprobar esta situación se tiene que indicar y dejar de fuera aspectos subjetivistas para las conclusiones finales, o por lo menos intentarse, ya que no se quiere dejarlo a la apreciación del hombre o si es así, con fundamentos y bases para decir nuestro dicho.

Otros aspectos a tener presente son las cuestiones que se tienen que plantear y resolver antes del estudio de la preeminencia del fondo sobre la forma, en que sentido, para poder atacar el tema, se tiene que, y con anterioridad resolver algunos aspectos como la transparencia en la ley. Esta característica de la ley tendrá que visualizarse en una forma muy detallada y precisa, dando entender con esto que quede bien claro cuales son las obligaciones y derechos de las partes en esta relación jurídica, que es lo que se debe o puede hacer, ya que sin estos elementos es imposible poder llegar a la conclusión final si debe de tener preeminencia el fondo sobre la forma.

Alcance de la propuesta

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación menciona:

- Todas las obligaciones que imponen una carga (sujeto, objeto, base y tarifa) son de aplicación estricta, así como las exenciones o que establecen sanciones o infracciones.
- Las demás disposiciones fiscales admiten cualquier otro método de interpretación jurídica.¹¹³

Este tema será estudiado en el capítulo de “Interpretaciones”, donde se podrá apreciar que no interpretar la norma es imposible ya que el hecho

¹¹³ Vid. Revista práctica fiscal editada por TAX del trabajo de investigación llamado “*Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma. Análisis y crítica*” de fecha de Octubre del 2005.

de leer y entender, es en sí una interpretación. Más adelante, en el capítulo de interpretación cuyo propósito es establecer que el tema central no es el cambiar la interpretación jurídica, sino buscar un sistema de interpretación o valoración de los hechos o situaciones jurídicas sobre las que se apliquen las normas jurídicas poniendo un ejemplo para poder entenderla: “En este orden de ideas, la iniciativa en comento introduce un principio que operará sobre los hechos o situaciones jurídicas, dando a las autoridades fiscales (bajo ciertas reglas) de una facultad para apreciar los hechos sin atender a las formas que revisten ese hecho como pueden ser los contratos, las actas, la contabilidad, los comprobantes fiscales; y en general, cualquier instrumento que formaliza una situación jurídica y que constituye el medio para acreditar (probar) la realización de la situación”.

Más que un principio lo que quiere la autoridad es una facultad discrecional para cobrar mas aunque no se haya dado la causalidad realmente el hecho imponible y generador, quiere valorar enajenaciones, arrendamientos donde tal vez no lo haya. Si se llega a hacer, sería de lo mas arbitrario e inconstitucional que podría existir en nuestro país.

Uno de los puntos que se atañe sobre este supuesto principio del fondo sobre la forma, se debe en gran parte a detener la planeación fiscal, donde indica la autoridad que se está disminuyendo el pago de contribuciones. Como es posible detener una libertad constitucional del libre acceso a las finanzas, a la economía, a la libre administración de las empresas. El artículo a reformar por parte de los legisladores que se ve casi imposible, sería lo siguiente:

“Se propone adicionar el citado principio al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene reglas de interpretación, para establecer que cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales e impropios para la obtención del

resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, **serán los que corresponden a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.** Sin embargo no bastará con que se trate de un acto artificial o impropio, sino que necesariamente deberá producir efectos económicos iguales o similares que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados, y que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los mismos, consistan en un beneficio fiscal, el que deberá específicamente consistir en: **la disminución de la base o del pago de una contribución o la determinación de una pérdida fiscal en cantidad mayor a la que legalmente corresponda,** o a la obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.”

En los primeros párrafos que están en negrilla se indica que el contribuyente tendrá que buscar los actos idóneos para obtener el resultado; la problemática es la definición de actos idóneos y sobre todo, para quien serían los resultados de esos actos, ya que la constitución no prohíbe que se hagan actos idóneos, sino actos ilegales. Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo mejor sería que el contribuyente tuviera ingresos altos y que no tuviera ninguna deducción que hacer en ese mes o en ese año en los pagos provisionales o declaración anual respectivamente para que así pagará una cantidad alta de impuestos, y así se podrá hablar del contribuyente, por eso hay que hacer referencia a actos legales o ilegales, ya que esos si pueden demostrar con pruebas y sustentarlo en la ley, pero nunca se sabrá que es un acto idóneo y para quien determinar que lo sea.

En el siguiente párrafo en negrillas se indica “la cantidad que realmente corresponda”; y volveríamos a lo mismo, para que se pueda

comprobar se tendría que indicar en la ley una tabla con cada supuesto, con diferentes utilidades, deducciones, etc y sacar un resultado exacto que permita saber cual es la cantidad legal que corresponde a dicho tributo, lo cual sería imposible de hacer.

c) Consulta fiscal.

A partir de las reformas de junio del año 2006 y enero del año 2007, la consulta a sufrido cambios importantes que tienen que ver con este tema de la planeación, ya que antes los contribuyentes ante la duda que les surgía que si era posible hacer o tal cosa respecto a la disminución del pago de impuestos acudían ante el Servicio de Administración Tributaria a realizar una consulta fiscal obteniendo ya sea una respuesta favorable o en contra, por lo que se decidía después por un posible juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para saber quien tenía la razón, siendo lo mas justo para las dos partes. Pero con esta reforma el contribuyente no podrá impugnar mas un fallo que se dicte a una consulta, dejando a los ciudadanos en una interrogante si había posibilidades o no de hacer tal planeación fiscal. La reforma ahora indica que el contribuyente puede hacer tal planeación o abstenerse independientemente de la resolución, dando como resultado que muchos de ellos desistieron por hacer los movimientos respectivos en la empresa, pero nunca se sabrá en realidad si lo pudieron llegar a realizar o no.

Muchas de las veces el contribuyente, ni el abogado fiscalista tienen la respuesta correcta o la firmeza de tal o cual decisión por lo que era bueno tener como elemento importante la consulta fiscal, ya que era una herramienta que daba tranquilidad ya que se convertía el dicho de los profesionistas en una realidad legal que se podía utilizar. El fin de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público era, y es atemorizar a los ciudadanos para que ya no exigieran el derecho que tenían y que les otorga

la constitución, siendo una artimaña sucia en virtud de que no podían ni siquiera con los diferentes tribunales que existen actualmente, ya que en su mayoría se le concedía la razón al particular. Todo esto, se insiste, es un mero remedio que hace la Secretaría de Hacienda, en virtud de que los legisladores nunca adecuaron y corrigieron las leyes.

d) Juicio de Lesividad.

Para el autor español González Pérez el juicio de lesividad es “aquel proceso contencioso- administrativo que tiene por objeto la pretensión de una entidad administrativa por la que se solicita del órgano jurisdiccional la revocación de un acto de la misma”, por lo que respecta a Díaz González en su libro “Medios de Defensa Fiscal el Recurso Administrativo” ha establecido que al juicio promovido por una autoridad administrativa se le conoce como de lesividad el cual se ha establecido como una limitación al freno a la facultad de modificar dejar sin efectos resoluciones dictadas por la administración pública.¹¹⁴

Por su parte Guaita lo considera como el proceso administrativo especial, promovido por un sujeto jurídico- administrativo en demanda que se revoque un acto administrativo anterior de aquel mismo sujeto público.¹¹⁵

Partiendo de esta definición tomamos como elemento de estudio el acto administrativo, ya que primero se tiene que ver si facultad de ir a un juicio de lesividad no es inconstitucional, en virtud de que una de las teorías que se tienen es que estos actos son cosa juzgada después de un

¹¹⁴ Cfr. DE LA ROSA Guajardo, Alejandra. *Juicio de Lesividad*. Tesis para obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León. pág. 5

¹¹⁵ Ídem, págs. 5 y 6.

cierto tiempo, derivándose la inmodificabilidad e irrevocabilidad de los mismos.

La autoridad tiene un término para desvirtuar los actos administrativos que fueron a favor del ciudadano, siendo esto un tiempo muy largo para poder hacer valer sus derechos de cinco años, situación que dentro de los agravios que se maneja conforme al 16 constitucional conforme a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso, ya que el plazo es excesivo y no tiene justificación objetiva ni razonable; por otra parte no precisa con certeza la forma en que operará los efectos de la sentencia, la temporalidad, las causas por las que no se puede demandar la nulidad de una resolución favorable al gobernado.

El poder modificar por parte del Tribunal Fiscal un acto administrativo, es hasta cierto punto justo y proporcional con los demás derechos y obligaciones de los contribuyentes; lo que no se está de acuerdo es en el término de 5 años, siendo que para el particular la interposición del medio de defensa es de 45 días hábiles. El derecho, como se sabe, es cambiante, las interpretaciones, el derecho subjetivo, por lo que conforme pasa el tiempo, lo que hace 5 años era aceptado por el Servicio de Administración Tributaria, ahora no lo es, lo que en su momento se dijo, puede suponer cambios de acuerdo al personal que ocupa esos puestos, pero a contrario de lo que estamos diciendo la Segunda Sala del Tribunal Colegiado resolvió lo siguiente:

No. Registro: 189,681
Tesis aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Mayo de 2001
Tesis: 2a. XLVIII/2001
Página: 456

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL.

Cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptorio de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal.

Amparo en revisión 873/2000. Arbomex, S.A. de C.V. 17 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

El otro problema real que se encuentra con los términos para que la autoridad interponga el juicio de lesividad es el caso que al contribuyente se le aprueba la devolución de una suma de dinero importante la cual aprovecha para invertirla simplemente para pagar una deuda pendiente con un acreedor y al transcurso de 5 años la autoridad resuelve que no procedía dicha devolución y el efecto de la sentencia sea que se tenga que devolver la totalidad de la cantidad. El contribuyente en si ya no cuenta

con ese dinero y lo puede demostrar plenamente y las reservas en su cuenta bancaria son para unos gastos de operación de la misma empresa que no puede prescindir de ellos, ya que de eso depende la subsistencia de la sociedad.

Hay dos situaciones concretas:

- El contribuyente se gastó el dinero confiando en las bases de legalidad de los actos administrativos, en este caso el acto de devolución.
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público legalmente y ante un tribunal administrativo obtiene el derecho a recuperar su dinero.

Aquí, la problemática, como se ha advertido, es el tiempo que le dan a la autoridad para poder solicitar ese derecho, y aunque se sabe que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se pronunció a favor del término, también es cierto que es imposible poder cumplir por parte del contribuyente con esa carga de hacer la devolución de las cantidades. Si el ciudadano solicita después de 5 años una devolución a Hacienda, y esta prospera, la afectación hacia las arcas del Estado no se verían mermadas, en cambio, para el particular en muchos casos sería acabar con todo su patrimonio para subsistir; indicando además que cuando se le solicita al Servicio de Administración Tributaria una fuerte cantidad de devolución, la respuesta es que no es posible en virtud que no está presupuestado para ese año, lo que no puede alegar el contribuyente ya que responde con todo su patrimonio.

En materia de planeación fiscal, el juicio de lesividad ocupa gran trascendencia en virtud del tiempo que transcurre, ya que lo que era considerado como una planeación fiscal en estos tiempos, ya no lo será en los próximos 5 años, y el inconveniente no es tanto que se pueda acusar a tal contribuyente o se le sancione económicamente, ya que su hubo un

cambio en las leyes no se podría aplicar la retroactividad de las normas, pero si pudiera llegar a pasar una constante revisión de los documentos contables, un proceso largo en un juicio de nulidad ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, así como desembolsar la posible fianza que se tenga que otorgar para tramitar dicho juicio, así como tolerar otras posibles visitas domiciliarias o revisiones de gabinete.

e) Elaboración de las normas del Código Fiscal de la Federación para su aplicación en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹¹⁶.

Se entrará al estudio de los artículos del Código Fiscal de la Federación que hablen de las diversas infracciones que están contempladas, esto para verificar que en ningún momento esta contemplada la planeación fiscal como infracción o sanción, recordando que hay todo tipo de infracciones desde las que se causan por la omisión

¹¹⁶ “Entendida como infracción toda violación a una ley, la evasión fiscal es una infracción. Tal vez profundizando un poco, filosóficamente se pudiera preguntar si toda ley fiscal satisface el requisito de la juridicidad, con el propósito de que su violación sea realmente infracción con todas sus consecuencias. Para contestar esta pregunta habría que hacer estudio de las diversas disposiciones fiscales, y habrá que recordar que no sólo las que establecen contribuciones son leyes fiscales, ya que existen otras que regulan procedimientos diversos, como las visitas domiciliarias, la determinación de contribuciones, o los procesos en los recursos administrativos, o ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y otras muchas que frecuentemente ni siquiera tienen apariencia de ley, cuyo estudio no es propósito de este trabajo”. Cfr. RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. “*Evasión fiscal*” Boletín Comparado de derecho Mexicano. UNAM. Revista del año 2005, núm. 100.

de contribuciones, hasta por no presentar correctamente tus declaraciones anuales.

Artículo 79. Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se esta obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontanea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas quede subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontanea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras publicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

Aunque no es una infracción¹¹⁷ si es importante mencionar que dentro de los requisitos para no caer en una infracción es que el socio de una empresa este dado de alta con actividad empresarial, ya que de ahí vienen los beneficios fiscales que podríamos tomar en una venta de acciones, activos, fusiones, escisiones, aumentos de capital, etc.

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

I. no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la secretaria de hacienda y crédito publico o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes.

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectuó espontáneamente.

¹¹⁷ “Doctrinalmente, la infracción se puede definir como el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad. En la doctrina española, algunos autores, siguiendo el antiguo concepto legal que daba la Ley General Tributaria, el cual hacía alusión a las acciones y omisiones voluntarias, desarrollaron un concepto doctrinal en el cual se omitía la culpa en las infracciones. Sin embargo, con las últimas modificaciones de la década de los ochenta, se introdujo la simple negligencia en el artículo 77 del mencionado cuerpo legislativo, en tal sentido, la doctrina modificó su concepción, entre estos autores cabe destacar a Martínez Lago y García de la Mora quienes señalan que las infracciones también pueden ser sancionables a título de simple negligencia. Sobre este punto, debe reconocerse que la legislación y la doctrina española se acercan más a la responsabilidad objetiva del derecho civil que a la culpabilidad de la teoría del delito. Por otro lado, al igual que los delitos fiscales, las infracciones tributarias pueden ser de daño o de peligro, las primeras se refieren al incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario. Las segundas vulneran las obligaciones formales, tales como la falta de notificación de cambio de domicilio. Este tipo de infracciones para algunos autores no vulneran el bien jurídico tutelado, sino que únicamente lo ponen en riesgo contingente. Además, las infracciones pueden ser graves o simples, las primeras se pueden reconducir a las infracciones de daño, es decir, con la evasión de la deuda tributaria, y las segundas a las referidas de peligro. Cfr. RIOS Granados, Gabriela. “Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano” Boletín Comparado de derecho Mexicano. UNAM. Revista del año 2005, núm. 114.

IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

V. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario de conformidad con el artículo 118 fracción v de la ley del impuesto sobre la renta, o presentarla fuera del plazo establecido para ello.

VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el reglamento de este código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este código.

VIII. No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

IX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, penúltimo párrafo de este código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

X. No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

XI. No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I de la ley del impuesto sobre la renta, o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en los términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluidas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo, de la ley del Impuesto Sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86 fracción IX inciso b), 101, fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la ley del impuesto sobre la renta, según sea el caso.

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con el artículo 86, fracción XVI de la ley del Impuesto Sobre la Renta, según sea el caso.

XV. No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la ley del impuesto sobre la renta.

XVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción V del artículo 32 de la ley del Impuesto al valor agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley, o presentarla incompleta o con errores.

XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

XVIII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios.

XIX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X y XVI de la ley del Impuesto especial sobre producción y servicios.

XX. No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9o. de este código.

XXI. No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la ley del Impuesto especial sobre producción y servicios.

XXII. No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXIII. No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la ley del Impuesto al valor agregado o presentarla incompleta o con errores.

XXIV. No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXV. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del código fiscal de la federación.

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la ley del impuesto al valor agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-g de este código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley, o presentarla incompleta o con errores.

XXVIII. No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 117 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXIX. No proporcionar la información señalada en el cuarto párrafo del artículo 30-a de este código o presentarla incompleta o con errores.

XXX. No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 190 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXXI. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 86, fracción XIX, 97, fracción vi, 133 fracción VII, 145, fracción V y 154-ter de la ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla en forma extemporánea.

Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

VIII. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.

IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

X. No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-a de este código, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción I y 176, fracción III de la ley del Impuesto Sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se este obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la ley federal del Impuesto sobre automóviles nuevos.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la ley del impuesto sobre la renta.

XVI. No presentar el reporte a que se refiere la fracción XX del artículo 86 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Aquí es importante mencionar, que la autoridad hacendaría cree que se configura una infracción por que comparan con terceros o con clientes y proveedores y se determina que se recibió un ingreso de los cuales son acumulables. Aunque muchas de las veces se utilice la lógica para pensar que ese ingreso era acumulable, en la ley no lo determina expresamente y de donde viene la confusión o la mala interpretación de las autoridades hacendarías. Dentro de las fracciones que se desglosan en este artículo se podrá ver mucho material de planeación fiscal que no son infracciones a las leyes como las partes relacionadas que no se define muy bien quien son esas partes relacionadas, las operaciones que se efectúan ya muchas de las veces no vienen plasmadas en la contabilidad, ya que no fue esa empresa la que realizo esas actividades sino una empresa que fue de

nueva creación, aunque la mayoría de los socios sean los mismos de las dos empresas.

Artículo 89. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

La fracción I de este artículo te indica que hay infracción para los asesores, abogados, etc, que coadyuven a los contribuyentes a omitir impuestos; siendo que este no es el caso de la planeación fiscal, ya que nunca hay una omisión, ya que ninguna hubo un causación, nunca se dio el hecho imponible y por lo tanto no hay obligación ni responsabilidad.

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

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

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

III. Se de alguna de las siguientes irregularidades:

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

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

C) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo,

siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

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

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

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

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Las facultades que tiene la autoridad para hacer determinaciones presuntivas son meras facultades discrecionales en las cuales el contribuyente lo puede permitir siempre y cuando la autoridad y el personal hacendario este debidamente calificado para saber cuando hay una infracción o un posible delito y cuando hay una real planeación fiscal, y no utilizarlo como un medio para presionar al contribuyente.

Artículo 57. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por mas del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del artículo 56 de este código.

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el capítulo I título IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta y el retenedor tiene mas de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al instituto mexicano del

seguro social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.

II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al instituto mexicano del seguro social, se considerara que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esta constituida por los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores, previstas en el artículo 136 de la Ley federal del trabajo, se considerara que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Este ámbito también está muy abierto, ya que se sabe la cantidad de jurisprudencia y confusiones legales, por lo que se entiende un trabajador o por las diferentes remuneraciones que se le puede otorgar como su salario, previsión social, bonos, gratificaciones, si se considera un trabajador, o alguien por honorarios, o es un socio industrial dentro de una sociedad de nombre colectivo, etc. El determinar una suma por parte de las autoridades hacendarias por una presunción que no tiene un fundamento ni una motivación, es causa que a los contribuyentes se tengan que ir a un juicio demasiado largo, donde tendrán que ofrecer una garantía que tal vez les merme las posibilidades de seguir creciendo como empresa, pero bueno al final es un derecho que tiene la autoridad.

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a

operaciones celebradas por el, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

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

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

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

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

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

VII. (se deroga).

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

Artículo 60. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y estas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

II. La cantidad resultante se sumara al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinara dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se

determinara según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción establecida en este artículo no se aplicara cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerara el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

Artículo 61. Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo mas cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinara con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicara por el numero de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomara como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicara por el numero de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicara la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinara previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la ley del impuesto sobre la renta.

Artículo 62. Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este, cuando:

I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interposita o ficticia.

La fracción III es muy clara, ya que las infracciones van por ingresos por actos o actividades por los que se debe de pagar contribuciones, por lo que no vuelve a encuadrar en la gente que hace planeación fiscal.

f) Separación entre el derecho- moral y los valores jurídicos.

Con este tema que llamado “separación entre el derecho y la moral”, no se quiere decir que por obligación tengan que estar separadas una de la otra. Cuando comentamos acerca de la moral, por lo general se entiende como la norma interna que tiene cada quien, y el derecho como una norma que se exterioriza mediante el positivismo. “En la moral hay una obligación o prohibición de la conducta humana, pero sin un orden coactivo, como lo es el derecho.” Muchas de las veces la moral se convierte en derecho, como lo indica Kelsen: “...el derecho posee un contenido moral, o constituye un valor moral, lo que se afirma es que el derecho vale dentro del dominio de la moral, que el derecho es parte integrante del orden moral, que el derecho es moral, y por ende justo por su propia esencia”.¹¹⁸

En opinión de Tapia Tovar, la moral implica “...proponer, fomentar y encausar programas especiales en el mismo sentido, procurando su difusión en el medio escolar y hacia la sociedad en general; que el mexicano en general, de todos los niveles sociales, considere que llegó el

¹¹⁸Cfr. KELSEN Hans. *Teoría pura del Derecho*. 13ªed Editorial Porrúa. México. 2003, pág. 76.

momento de cumplir y de pagar impuestos, por que la Nación lo necesita”.¹¹⁹

Este párrafo que presenta el autor en su introducción, es una realidad que no se puede dejar de lado, ya que el pago de contribuciones es básico para el desarrollo del país y no confiarnos más en los ingresos que genera el petróleo como se ha hecho durante décadas, pero también es importante mencionar que hay que fundamentar este dicho en acciones concretas y no contradictorias; con esto se quiere indicar que si se quiere que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales es necesario dar apoyo por parte del gobierno federal que den confianza con actos de no corrupción, ya que oímos todo el tiempo que el dinero del presupuesto se gasta en cosas inútiles, que no se sabe que paso con el dinero que se destino para cada tal o cual cosa, que corrieron a un funcionario por enriquecimiento ilegítimo, que los funcionarios con un sueldo de 40,000 pesos tiene ranchos, fraccionamientos enteros, departamentos en otros países y cosas por el estilo.

En cuanto a lo jurídico, lo que ha trascendido más, aumentándose las penas a las personas que no pagan sus impuestos, que engloban mas hechos o actos como delitos fiscales, cuestiones de carácter represivo, concretamente, en la materia penal, que no inciden en la abstención de la comisión de delitos fiscales, robos, secuestros etc. No se podrá mencionar que “ya es hora por parte de los mexicanos de ayudar a esta gran nación”, sino trae consigo una reforma jurídica para todos los niveles tanto de los particulares como de la misma Administración.

En las Universidades y en todos los ámbitos se tiene que hablar y hacer conciencia del pago de las contribuciones a los alumnos que son la

¹¹⁹ Cfr. TAPIA Tovar. Ob. Cit., pág. 10. Ver nota 27

base para un mejor funcionamiento recaudatorio, pero es cierto también que se tiene que enseñar las estrategias fiscales como forma de pago justo de nuestros impuestos, ya que son derechos que tienen todos los mexicanos, y para aclarar este tema no se está refiriendo a estrategia fiscal como evasión de impuestos, sino a la sistematización del pago de nuestros impuestos y dejar bien claro los conceptos de estrategia y planeación con los de evasión, para lograr una mejor cultura.

En los Estados Unidos de América, existe una jurisprudencia que se mencionará después donde indica que los ciudadanos deberán hacer todo lo posible para hacer el menor pago de impuestos conforme a la ley, rompiendo fuertemente con la teoría de mayor recaudación que existe en nuestro país y de que todos somos contribuyentes incumplidos hasta que termine la revisión o auditoría hecho por parte de las autoridades.

La planeación fiscal va de acuerdo a los valores jurídicos, teniendo que incluir dentro del valor la justicia como lo indica Manuel Atienza¹²⁰ como una característica del valor social, y más en particular como un valor específicamente jurídico, encendiendo la justicia como el criterio que cabe utilizar para valorar un sistema jurídico. En consecuencia, la justicia vendría a ser una parte o una especificación de los valores morales: aquellos que hacen referencia a relaciones normas o actos jurídicos (o que debieran ser jurídicos), entendiendo claro que esta teoría o es únicamente para la ciencia jurídica, simplemente es una base para adentrarnos en el derecho. Basave Fernández indica: “El Derecho ordena a la sociedad de tal manera que el hombre pueda cumplir sus fines temporales y espirituales.

¹²⁰ Vid. ATIENZA Manuel. *Introducción al Derecho*. Ed. DJC, México 1998, págs. 84 y 85

Pero ese orden no es un orden cualquiera, sino un orden justo, emanado de lo que hay de esencial de la persona humana con dimensión comunitaria. Si la conducta humana discurriese sin causas legales, no podría conservarse el orden justo en la comunidad”¹²¹

Hasta ahora se ha hablado de la justicia, pero recordar los otros valores como son la seguridad y el bien común. “Ese orden justo es precisamente el Derecho, que se singulariza por sus fines y por sus métodos especiales de aplicación. Los fines del Derecho protegen valores y realizan el ordenamiento jurídico anhelado”.¹²² En esta tesitura Rawls menciona: “Queda por demostrar que, dadas las circunstancias de una sociedad bien ordenada, el proyecto racional de vida de una persona sostiene y afirma su sentido de justicia. Se aborda este problema mediante la discusión sucesiva de los diversos, desiderata de una sociedad bien ordenada y las formas en que sus justas disposiciones contribuyen al bien de sus miembros. Así, observo en primer lugar que esa sociedad permite la autonomía de las personas y la objetividad de sus juicios de derecho y de justicia. Muestro cómo la justicia se combina con el ideal de la unión social, atenúa la propensión a la envidia y al rencor, y define un equilibrio en el que prevalece la prioridad de la libertad. Finalmente, mediante un examen del contraste entre la justicia como imparcialidad y el utilitarismo hedonista, intento demostrar cómo las instituciones justas facilitan la unidad del yo y permiten a los seres humanos expresar su naturaleza como personas morales libres e iguales”¹²³.

Haciendo una reflexión sobre la justicia social, recoge ideas la Constitución Mexicana de 1917; tendríamos que indicar si la planeación fiscal es justa en sus diferentes connotaciones. En primer lugar sería justo

¹²¹ Cfr. BASAVE Fernández del Valle. *Filosofía del Derecho*, México, Porrúa, 2003, pág. 687.

¹²² Ídem. pág. 704.

¹²³ Cfr. RAWLS, John. *Teoría de la Justicia*, 2da. Ed., Editorial Fondo de la cultura económica, México, 2002, pág. 10.

contribuir para los gastos para el País, el cual es el que da la oportunidad del trabajo, la seguridad, entre otras cosas, así es que de momento como conclusión previa, no sería justo que muchos de los mexicanos que hacen planeación fiscal no paguen en proporción a sus ganancias, utilizando el Derecho como una forma de hacerlo legal.

Para buscar la justicia en la planeación fiscal se tendrían que buscar varias características dentro de la teoría que denominado “la teoría de la justicia en la planeación fiscal”. En esta última década el Gobierno, las empresas, las distintas cámaras y los académicos han tratado de cómo hacer el pago de los tributos de una manera justa, sin afectar en demasía a los ciudadanos, sin utilizar tanto los recursos naturales como el petróleo y tener un buen presupuesto de gastos que alcance para todas las necesidades. De los intentos que se han hecho para acabar con la evasión y la planeación fiscal, por lo general son elementos ilegales y burdos para poder frenar el bajo pago de impuestos, pero siempre se discuten y nunca se aprueban y queden en el tintero, por mencionar unos ejemplos, esta el de responsabilizar al contador público por las acciones que haga el contribuyente con sus deducciones: aquel contribuyente que no pague debidamente sus impuestos y sea descubierto por autoridades hacendarias, podrá hacer responsable a su contador de pagar las multas, mientras que se paga la deuda. O bien los fiscalistas que recomienden ir a juicio a sus clientes, serán corresponsales de pagar las multas que resulten de un juicio perdido; a esto se le llama una amenaza para que los contribuyentes ya no se vayan a juicio, que tengan temor de Hacienda, que les cause pánico el solo hecho de escuchar la palabra “Hacienda”; esto a todas luces es ilegal, ya que no permiten al ciudadano tener su derecho a la defensa consagrada en nuestra Carta Magna. El hecho de que tengamos dudas si deberíamos pagar o no los impuestos conforme a derecho, ya no se podrá hacerlo valer con tanta seguridad. Otra de las situaciones que se han propuesto, es que al momento de presentar un juicio de nulidad ante

el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el contribuyente ya no podrá otorgar pruebas durante el mismo, rompiendo con todo principio de legalidad, siendo aburrido los proyectos de reformas que pasa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al Congreso.

Una de las principales reformas que se promueven año tras año es, que los que incurren en planeación fiscal sin haber obtenido un beneficio económico real en sus empresas, podrán caer en actos impropios que se castigará con sanciones administrativas severas y en algunos casos en defraudaciones fiscales. Algo tan subjetivo como es “otros beneficios económicos”, nunca se podrá comprobar ante un tribunal a menos que sea confesión plena y documentos que lo respalde.

Las evasiones y las planeaciones fiscales son por que son sugeridas y permitidos por la misma ley respectivamente. Las características de estas motivaciones son:

- Regímenes especiales
- Régimen de exenciones.
- Créditos al salario
- Facilidades administrativas.
- Fondos de pensiones y jubilaciones.

Este tipo de motivaciones, características y circunstancias hacen que las planeaciones fiscales se den con tanta frecuencia, dejando un abanico de posibilidades para la planeación fiscal, siendo todo legal, como se vio en el capítulo de las “causas de la planeación fiscal”. La mayoría de estas facilidades, todos las conocen, el Congreso las apruebas sabiendo las consecuencias que se produce, y las siguen dejando ahí por las presiones de los sectores empresariales y de la corrupción que existe en nuestro país.

La teoría que manejamos hojas atrás indica que la planeación fiscal será aprobada cuando se demuestre con elementos válidos y probatorios que el beneficio de pagar bajos impuestos, también tuvo un beneficio para la misma empresa, aunque no sea económico, para el sector y sobre todo para los trabajadores, pero con una ley que deje bien claro los aspectos de cómo se puede manejar una planeación fiscal. Tal vez esta teoría tenga poco sustento como las que manejábamos pero con una ley transparente y clara, se entenderá mejor lo que estamos diciendo.

La justicia se tiene que demostrar desde todos los puntos de vista y de todas las partes, siendo que el Congreso y el Ejecutivo tienen que cambiar su perspectiva de las facilidades que se les da a algunos de los contribuyentes, ya que tiene que ser proporcional, si quieren que la gente deje de hacer planeación fiscal nada mas con la intención de bajarle a los impuestos.

g) La lógica en el juicio jurídico.

Indica Cisneros Farías: “la norma jurídica no ha sido creada para comunicar un lenguaje poético, literario, o, axiológico en su más alta expresión. Ha sido establecida para comunicar a los seres humanos, por medio de un lenguaje común y técnico, significados prescriptivos para su adecuado comportamiento social”¹²⁴.

Para poder lograr el objetivo de las leyes fiscales, es necesario, que sea clara, entendible y que no tenga confusiones, ya que esa situación generará que los que no lo entiendan, no la cumplan por lo complicado

¹²⁴ Cfr. CISNEROS Farías, Germán. Derecho Sistemático, 2ª ed. Editorial Porrúa, México, 2005, pág.56

que pudiera llegar a ser; y por otra parte, las grandes empresas con su personal bien preparado aprovecha las confusiones que la misma genera para hacer evasión de impuesto y planeación fiscal. Al ser el Derecho Fiscal un derecho de aplicación exacta, como lo es el Derecho Penal no se puede concebir sin las características de sencillez que indica el autor antes citado, ya que los encargados de distribuir justicia, se les complicará dar una resolución favorable a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

h) Jurídico- técnico tributario.

La mayoría de las sociedades en México son constituidas sin pensar realmente cual sería la sociedad que mas les convenga en todos los sentidos como los económicos, tributarios, administrativos, etc. Por lo general son sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, en las cuales actúan de la siguiente manera como lo indica Mendezcarlo Silva y Santamaría García en su publicación “Una sociedad civil para accionistas operativos; Planeación en remuneraciones a accionistas en forma lógica y con ahorro fiscal”

- Pasan un tiempo sin cobrar sus servicios.
- Se registran como trabajadores con un pequeño salario para ahorrar cuotas del Seguro Social y del Instituto para el Fomento de la Vivienda de los Trabajadores.
- Comienzan a hacer pagos personales mediante la sociedad y ello hace fallar en diversos aspectos la deducibilidad de esos gastos y la tipificación de dividendos por tratarse de pagos a accionistas.
- Se hacen préstamos desde la sociedad y provocan un desorden que tiene consecuencias fiscales inesperadas.

- Poco a poco, se va haciendo más difícil distinguir si algunos gastos realmente son de la sociedad o son meramente personales¹²⁵.

En primer lugar, si se quiere saber que opción tomar de las sociedades se tiene que indicar que si va a crear una sociedad donde lo que interesa es la aportación de lo que pueden hacer los socios, más que la aportación de capital, se iría por una sociedad civil. Las características de una sociedad civil son:

1.- Los socios solo puede recibir flujos o ingresos de las siguientes formas:

- Remanente distribuible
- Anticipos
- Reembolsos.

2.- Los socios que aporten industria (no en dinero) no se consideran trabajadores, ya que su actividad no es de subordinación, ya que ese trabajo es una aportación, su compromiso dentro de las actas de la sociedad a la que se comprometieron, por lo tanto no hay aportaciones de seguridad social ni INFONAVIT.

3.- Los anticipos que se den a los socios son deducibles para la sociedad siempre y cuando se haga la retención del Impuesto sobre la Renta.

4.- Se pueden hacer gastos a nombre de la sociedad civil y que vayan dirigidos directamente a los socios.

Este pequeño esquema de sociedades, da como resultado una planeación fiscal sencilla, que hace un ahorro considerable durante el año. Aquí la planeación fiscal no es más que conocer las leyes para saber cual

¹²⁵ Vid. MENDEZCARLO Silva y García Santamarina. “Una sociedad civil para accionistas en forma lógica y con ahorro fiscal; Planeación en remuneraciones a accionistas en forma lógica y con ahorro fiscal”. Publicada en la revista Nuevo Consultorio Fiscal de fecha 1ª quincena de julio del 2007, pág. 5

será la mejor opción que tomar, ahorrando considerablemente a la sociedad civil, pero no es una evasión fiscal, ni hay un simulacro ni actos ficticios. El pago que hacen muchas sociedades al fisco es por que están mal organizadas y esos pagos son hasta cierto punto indebidos, pero esto jamás la Secretaría de Hacienda y Crédito Público jamás lo ha dicho, por así convenir a los intereses del gobierno.

A continuación se tiene el caso de un arrendamiento de diferentes maneras, esto con la finalidad de observar una planeación fiscal fundamentada en las leyes.

Caso 1

Situación: Un solo arrendador.

Ingresos	\$3,000,000
% de deducción optativa	35%
Importe de la deducción.	\$1,050,000
Base gravable	\$1,950,000
ISR	\$530,617

Caso 2

Situación: Sociedad conyugal.

Ingresos	\$3,000,000
% de deducción optativa	35%
Importe de la deducción.	\$1,050,000
Base gravable	
Señor:	\$975,000
Señora:	\$975,000
ISR	\$244,850
Total de ISR	\$489,700 ¹²⁶

Caso 3

¹²⁶ Esta tabla se utiliza para poder sacar el Impuesto sobre la Renta del arrendamiento.

Ingreso Conjunto	\$3,000,000
% de deducción optativa	35%
Importe de la deducción.	\$1,050,000
Base Gravable	
Copropietario 50%	\$975,000
Cónyuge 1	\$487,500
Cónyuge 2	\$487,500
ISR a pagar en conjunto.	\$440,000 ¹²⁷

Estos mismos casos aplican en situaciones de los dueños de la propiedad y usufructuarios, subarrendadores, cuantos más sean los sujetos disminuirá en la declaración anual los pagos del impuesto sobre la renta. Cuando los contadores y abogados hacen una estrategia aumentando las deducciones que no sean las reales, ya no estaríamos hablando de planeación fiscal, sin de una evasión fiscal la cual es ya un delito.

El artículo 142 de La Ley del Impuesto sobre la Renta indica:

“Las personas que obtengan ingresos por conceptos a que se refiere este capítulo podrán efectuar las siguientes deducciones:...Para los efectos del párrafo anterior, cada contribuyente podrá deducir la parte proporcional de las deducciones relativas al periodo por el que se presente la declaración.

El artículo 123 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta comenta: Para los efectos del artículo 108 de a Ley, tratándose de ingresos que deriven de otorgar el uso o goce temporal, o de la enajenación de bienes, cuando dichos bienes, estén en copropiedad o pertenezcan a los integrantes de una sociedad conyugal, deberán presentar sus declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, tanto el representante común como los representados y los integrantes de la sociedad conyugal,

¹²⁷ Vid. Estos cuadros fueron tomados de la revista Nuevo Consultorio Fiscal del tema “*Opciones jurídicas sobre el arrendamiento de inmuebles y su efecto es la causación del Impuesto sobre la Renta*” diseñada por el C.P AMEZQUITA Flores, Raúl, Editorial Fondo, 2006, págs. 40 a 42

por la parte proporcional de ingresos que les correspondan a cada uno, excepto cuando opten por aplicar lo dispuesto en el artículo 120 de este Reglamento.

En los casos de arrendamiento financiero existen muchos beneficios fiscales los cuales por lo general la gente no los utiliza por ignorancia o miedo a algo nuevo, resultando pagar de más los impuestos. Aunque es una figura ya muy vista se nombrará algunos beneficios en la compra de carros.

El artículo 15 del Código Fiscal de la Federación lo define: “El contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar en pagos parciales, como contraprestación, una cantidad de dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia. En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla”.

Beneficios de acuerdo al artículo.

- Los autos se consideran una inversión de activos fijos, por lo tanto es deducible en cuanto a inversiones.

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V.-...

Artículo 37.- Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Se podrá deducir el monto original de la inversión aplicando el porcentaje máximo autorizado por la ley y los intereses devengados derivados del financiamiento por la adquisición del bien bajo este esquema.

Cuando se trata de activos fijos nuevos se podrá deducir la inversión de manera inmediata de acuerdo al artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora se tiene el caso de la planeación fiscal en las enajenaciones donde lo que se va a buscar es no estar dentro del hecho imponible de la enajenación para así no tener la obligación del pago de los tributos. Una empresa que vende maquinaria quiere dividir la empresa y hacer la venta de los dos tipos de maquinarias existentes, a lo cual podría hacer la venta de los activos de las maquinas 1 y en la ya existente que se quedara las maquinas 2, lo que daría como resultado una enajenación, teniendo obligaciones fiscales de pago; pero si en vez de vender esos activos, se hace una escisión, trayendo como resultado que nunca se de el hecho imponible de una enajenación.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación te indica que la escisión no traerá consecuencia de pago, siempre y cuando se cumpla lo estipulado en el artículo 14-B que indica:

“Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerara que no hay enajenación en los siguientes casos:

I.- ...

II.- En escisión, siempre que no se cumplan los requisitos siguientes:

a) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escíndete y de las escindidas, sean los mismos

durante un período de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se realice la escisión...”

Esta tiene como resultado un ahorro de hasta el 28% de los ingresos base para el pago de impuestos.

Sección 2 Procedimiento y proceso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en cuanto a la planeación fiscal.

a) Criterios de los magistrados.

En verdad, la planeación fiscal es un tema nuevo para todos los tribunales, ya que no hay todavía en realidad una acusación formal por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en las visitas domiciliarias y en las revisiones de gabinete, cuando llega a haber alguna determinación del crédito fiscal para el contribuyente las razones son variadas, como por ejemplo que no se declaró el total de los ingresos acumulables, no estaban autorizadas las deducciones que hizo el particular, no se demostró con la contabilidad, facturas, etc la disminución de las utilidades, se utilizaron facturas apócrifas o cosas comunes que son de específico pronunciamiento; pero al menos en la investigación que se hizo, no se encontró ningún registro que hablara de una verdadera planeación fiscal por parte del contribuyente. En los casos que el particular haya utilizado fideicomisos, paraísos fiscales, sociedades cooperativas, en nombre colectivo, etc., no se menciona que hubo un perjuicio al fisco federal por las operaciones que se hayan realizado.

Por los elementos que tienen los magistrados donde se demuestre que se utilizaron vías legales para hacer todo lo concerniente a la disminución de pago de impuestos, será muy difícil, para los Tribunales Fiscales, de Distrito y Colegiados el pronunciarse en contra de tales actos, ya que no se podrá demostrar los actos impropios o el no encontrarles un beneficio a parte de los fiscales.

b) Jurisprudencias relativas a la planeación fiscal.

No. Registro: 214,067
Tesis aislada
Materia(s): Penal
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XII, Diciembre de 1993

Tesis:

Página: 877

FRAUDE. DELITO ESPECIFICO DE. CASO EN QUE SE CONFIGURA POR SIMULAR CONTRATOS CON PERJUICIO DE OTROS (LEGISLACION DEL ESTADO DE JALISCO).

Esta figura delictiva se configura desde el instante en que los quejosos convienen con sus coacusados en la simulación de contratos de compraventa, con el propósito de disminuir su activo de manera ficticia e impedir que sus diversos acreedores pudieran obtener el pago de sus respectivos créditos; no obstante que los mismos se celebraron ante la fe de un Notario Público, con todas las formalidades que la ley civil exige para su validez, toda vez que las escrituras relativas sólo hacen prueba plena de que, en presencia del fedatario que las expidió, se hicieron las declaraciones que contienen, pero no de la veracidad de tales manifestaciones y debe tenerse presente que en la simulación de los actos jurídicos existe precisamente un contrato aparente, en el que la voluntad declarada por las partes no corresponde a la realidad, esto es, al verdadero convenio pactado por los contratantes con antelación, que rige auténticamente su voluntad interna y permanece oculto bajo el que se simula, con la deliberada intención de engañar a terceros, por lo que el proceder de los quejosos colma los extremos requeridos para la integración del ilícito de referencia, conforme a lo dispuesto por la fracción VIII, del artículo 252 del Código Penal del Estado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 101/93. Francisco Javier Gutiérrez Rodríguez y Alejandro Gutiérrez Rodríguez. 2 de septiembre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Núñez Salas. Secretaria: Ana Victoria Cárdenas Muñoz.

En esta jurisprudencia se tiene como principal característica “los actos simulados”, siendo en este caso los contratos de compraventa. Los hechos que se presentan es una verdadera simulación de los contratos, ya que los acreedores ya existían desde antes de la compraventa demostrándolo con los créditos. Por otro lado entra la teoría de la no simulación, ya que nunca se demostró que los bienes objeto de los contratos hayan seguido teniendo posesión del primer dueño, o sea, si hubo una verdadera compraventa de los bienes; siendo en realidad la afectación que causó a los acreedores fue que no se los pudo adjudicar, ya que tal vez eran los únicos bienes disponibles para poder cobrarse los créditos.

El hecho que el deudor haya vendido los bienes, no significa que hubo simulación, ya que se tendría que comprobar que realmente hubo una ficción para no cumplir con sus obligaciones por parte del deudor; y

por ultimo no se puede configurar el delito de fraude, ya que nunca hubo una garantía, hipoteca, etc; expresa que prohibiera al deudor vender los bienes.

Los elementos rescatables para la materia fiscal serían:

- créditos del deudor.
- actos simulados.
- otorgamiento de garantía del deudor al acreedor.

Créditos del deudor.

La pregunta es si es necesario en materia fiscal para que se de la simulación tendría que haber un crédito ya fincado por parte de la Secretaria de Hacienda Servicio de Administración Tributaria; dicho en otras palabras, ¿tendría que haber una base sólida que hay un adeudo por parte del contribuyente hacia la autoridad fiscal? ¿El hacer la simulación conlleva inmediatamente un perjuicio en el patrimonio de Hacienda?

En materia civil, la simulación se toma de un contrato o cualquier acto jurídico, siempre y cuando el acreedor demuestra que tiene esa figura por medio de un pagaré, contrato de préstamo, etc; pero cual sería el elemento necesario para partir a una posible simulación por parte del contribuyente. Las jurisprudencias actuales indican que ya no es necesario haber determinado hacienda un crédito fiscal para poder presentar una querrela por cualquier delito fiscal; pero se tiene que encontrar un indicio, una presunción para que sea aceptado el ejercicio penal en contra del contribuyente. El hecho de indicar por parte de la Administración de Auditoria que las deducciones que se hicieron no cumplen con los requisitos que marca la ley y por lo tanto se omitieron impuestos, ¿basta para que haya un indicio real de un posible delito?

En este caso la “simulación”, es el engaño que hace el contribuyente para no pagar impuestos; por lo que si se adecua el ejemplo anterior se dirá que las deducciones sin requisitos de ley, serían el posible engaño que este cometiendo el sujeto pasivo de la relación. La problemática sería demostrar que las deducciones que no cumplen con los requisitos de ley, sean realmente un engaño o una simulación para dejar de pagar impuestos. Aquí es donde se empieza a manejar mucho lo que es el carácter subjetivo del derecho, ya que se tendría que demostrar la intención con la que lo hizo el contribuyente y la finalidad que tuvo, ya que una cosa es querer defraudar al fisco y otro es querer pagar lo que yo considero lo que corresponde de ley pagar. La naturaleza de las deducciones, el significado de ellas y la interpretación que se les da por lo que son realmente deducciones, hacen complicado si hubo un engaño real. Se recordará que no todas las faltas administrativas se podrán convertir a la materia penal, ya que demostrar que hubo un engaño no se podría llegar a concretar en la mayoría de los casos.

No. Registro: 228,468

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación III, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1989

Tesis:

Página: 354

FRAUDE ESPECIFICO POR SIMULACION DE CONTRATO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA (LEGISLACION DEL ESTADO DE PUEBLA).

Para la existencia del delito de fraude específico por simulación de un contrato, a que se refiere el artículo 404, fracción IX del Código de Defensa Social para el Estado de Puebla, no basta la simulación del contrato; se hace menester que la supuesta creación o transferencia de obligaciones entre contratantes ocasionen perjuicio a otro, es decir, a un tercero ajeno a la contratación. La tutela penal se establece en favor de los extraños a la simulación porque cuando resultan perjudicados los contratantes mentirosos, lo son por sus actos voluntarios.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 32/89. Alfredo Cortés Rito. 28 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: Othón Manuel Ríos Flores.

Para poder seguir con el tema de los actos simulados se tiene que hacer esta pregunta ¿Qué es realmente la simulación? La tesis que mas adelante se transcribe, indica que son actos no reales, creados con el propósito de producir un negocio jurídico que no existe, o que es distinto al que llevaron a cabo los simuladores. Esta definición es un poco subjetiva, ya que en muchos casos será difícil determinar si hay una simulación o no por parte del contribuyente, como se puso en el ejemplo en los capítulos anteriores sobre la persona moral que hace un cambio de tipo de sociedad, siendo una sociedad anónima por una sociedad cooperativa; los beneficios son muchos fiscalmente para el contribuyente, pero tal vez no le convenga cambiarse a una cooperativa ya que pudiera perder el control el dueño de la empresa; pero si pudiéramos pensar en una sociedad mixta que tenga los dos elementos de cada sociedad y que legalmente no haya ninguna dificultad en aplicarla. Si hay alguna revisión por parte de Hacienda no se va a poder demostrar legalmente el perjuicio que esta sufriendo las arcas de la nación, si económicamente, pero son beneficios que le esta dando la planeación fiscal esta tomando de las dos sociedades lo mejor. En resumen se puede indicar que esta tesis aislada te menciona lo que pasa a los simuladores de actos, pero no define que es una simulación, dejando al arbitrio de los magistrados del Tribunal Colegiado cuando hay o no hay el acto de simular.

No. Registro: 229,075

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989

Tesis:

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 iuris 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.

En esta tesis llama la atención del decimo primer párrafo que indica: “obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible” Mas que el hecho imponible sería en el hecho generador, cuestión donde se indica la problemática por parte del contribuyente para hacer sus pagos de impuestos. Por una parte, las personas físicas y morales que cuentan con el apoyo de contadores y abogados que saben como manejar la ley, sacarán un provecho real, ya que las fórmulas previstas en el hecho generador son sistemas muy abiertos que dejan la posibilidad legal para poder hacer estrategias fiscales para disminuir el pago de los impuestos. Sobre este punto la Dirección de Desarrollo Administrativo de la Hacienda en el 2006 propuso unas reformas a las distintas leyes fiscales y se hablo del tema sobre la planeación fiscal, en el que indicaban tratar de que la gente dejara de practicar las estrategias y proponían reformar ciertos artículos daban la definición de actos impropios o artificiales, esto con la

finalidad de aclarar cuando el contribuyente estaba realizando practicas que perjudicaban al fisco indicando los requisitos o hipótesis para considerar que un acto es impropio o artificial, conforme a lo siguiente:

- 1.- Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados.
- 2.- Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:
 - a) La disminución de la base o del pago de una contribución.
 - b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.
 - c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente pasado o futuro.

El querer por parte de esta Dirección de Hacienda de no dejar pasar y frenar a los contribuyentes que hacen planeación fiscal hacen propuestas que no son contundentes y no tienen fundamento y motivación para que sea algo que pueda prosperar y que quede en la ley en definitiva. Esto que se esta proponiendo es acabar con la administración financiera de las empresas, la cual es necesaria para el crecimiento, calidad y competitividad de las mismas entre los diferentes mercados. Se tomará como ejemplo una inversión que haga la persona moral construyendo una sucursal, teniendo como beneficios el no pago de los impuestos ya que en su mayoría la utilidad va a disminuir y probablemente obtener una pérdida fiscal, pero tampoco va a ver en corto plazo un beneficio económico para la empresa, por lo que este ejemplo encaja perfectamente dentro de las propuestas de reformas de ley, ya que hay un perjuicio para hacienda y no hay un beneficio real, por lo que esta inversión que se hizo es un acto artificial e impropio. Con este pequeño ejemplo muy simple quiero demostrar que casi todos los contribuyentes caerían en un acto artificial e impropio.

Los elementos para una planeación fiscal no son económicos como lo indica la Dirección de Hacienda, ya que muchas veces son administrativos que hacen perder el tiempo en cuestiones secundarias y la gente se quiere dedicar al objetivo real de la empresa, por ejemplo el formar una sociedad en nombre colectivo donde otra sea la sociedad encargada de llevar a cabo el manejo de los trabajadores, teniendo beneficios tal vez no económicos pero si administrativos ya que la empresa se dedica a vender servicios, comercializar productos, etc. El que Hacienda encuentre actos del contribuyente que no haya efectos relevantes no significa que se este dando un acto impropio y una simulación, quedando a consideración esto de las personas, o sea dando un toque muy subjetivo a los planteamientos que hace la autoridad fiscal.

No. Registro: 242,305

Tesis aislada

Materia(s): Civil

Séptima Época

Instancia: Tercera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

18 Cuarta Parte

Tesis:

Página: 21

ACCIONES PAULIANA Y DE SIMULACION, PRESUNCION DE FRAUDULENCIA EN LAS (LEGISLACION DEL ESTADO DE TAMAULIPAS).

La acción pauliana presupone entre sus elementos la existencia de una enajenación a título oneroso o gratuito, de la cual resulte la insolvencia del deudor en perjuicio de su acreedor. La de simulación presupone en cambio actos que nada tienen de reales, creados con el propósito de producir un negocio jurídico que no existe, o que es distinto al que llevaron a cabo los simuladores. Mediante el ejercicio de una y otra de dichas acciones, se propende a obtener una declaración de ineficacia de los actos dirigidos a defraudar o engañar a terceros. Por ende, nada se opone a considerar que en lo concerniente a la prueba se rigen por principios comunes, particularmente si se toma en cuenta que por el propósito de fraude y engaño de los actos en perjuicio de terceros impugnados a través de ellas, éstos se realizan por regla general de manera subrepticia, por lo cual son refractarios a la comprobación mediante pruebas directas, de tal suerte que surge la presuncional como la prueba adecuada. En este orden de ideas, aun cuando es cierto que el artículo 2059 del Código Civil del Estado de Tamaulipas está colocado en el capítulo denominado "De los actos celebrados en fraude de acreedores", es correcto afirmar que la presunción de fraudulencia que establece, opera por aplicación analógica en aquellos casos en que se ejercitó la acción de simulación con la concurrencia de los supuestos previstos en su hipótesis, a saber: "Se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso hechas por aquellas personas contra quienes se hubiese pronunciado antes

sentencia condenatoria en cualquiera instancia, o expedido mandamiento de embargo de bienes, cuando estas enajenaciones perjudiquen los derechos de sus acreedores.

Amparo directo 1575/69. José Sandoval García. 12 de junio de 1970. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela.

La presunción de fraude en la acción pauliana y en los actos de simulación responde únicamente cuando se hubiere pronunciado una sentencia condenatoria en cualquiera instancia o embargo de bienes y que estos perjudiquen a sus acreedores. En materia fiscal el presentar una querrela por defraudación fiscal por parte de la autoridad tendría que ir acompañada de un sustento jurídico y no nada mas por la presunción que son actos impropios, ya que es imposible concebir que actos que haga el particular como fideicomisos, creación de nuevas sociedades, aportaciones a capital, que son actos totalmente legales, puedan terminar en un delito de defraudación fiscal. Al respecto la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene muchas barreras que no permiten a los contribuyentes dejar de pagar impuestos por el hecho de hacer tal o cual acto, indicando expresamente que no se podrá hacer deducibles o que no se podrá retirar el patrimonio o los dividendos dejando de pagar impuestos; o sea, esas son barreras legales que no me permiten hacer planeación fiscal, ni financiera, ni administrativamente por que repercute directamente en las arcas de la tesorería.

No. Registro: 189,490

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIII, Junio de 2001

Tesis: III.1o.A.81 A

Página: 694

CONTRIBUYENTES. LOS REGISTROS EN LA CONTABILIDAD QUE ESTÁN OBLIGADOS A LLEVAR, DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE,

POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUÉLLOS OPERA LA PRESUNCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

De una interpretación lógica y sistemática de la fracción I del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, así como la fracción I del artículo 26 del reglamento de tal legislación, se deduce válidamente que cuando se trata de depósitos contabilizados resulta necesario, además del registro contable, la relación con la documentación comprobatoria, a fin de que pueda identificarse la operación, acto o actividad con las distintas contribuciones y tasas. De tal manera que el contribuyente está obligado a apoyar los registros de su contabilidad en pruebas y no sólo asentar los datos, de conformidad con los dos últimos preceptos antes mencionados; en congruencia con ello, si sólo obran los registros sin prueba de lo que ahí se asienta, la autoridad fiscal está en condiciones de aplicar la disposición presuncional contenida en el artículo 59, fracción III, del referido Código Fiscal Federal, pues de esta manera se libera a la autoridad de probar la ocultación de ingresos y la evasión fiscal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 27/2001. Grupo Sayje, S.A. de C.V. 3 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rogelio Camarera Cortés. Secretario: David Pérez Chávez.

Esta tesis asegura que al momento de la revisión la autoridad hacendaría no encuentra los respaldos de los depósitos contabilizados, ya no tendrá que probar la ocultación de los ingresos y la evasión fiscal. Tal vez sería correcto indicar que con esos datos que no se encontraron de los depósitos no es necesario tener la presunción para poder presentar una querrela por evasión fiscal, ya que por el simple hecho de no tener los datos que respalden, es indicio que se hayan omitido impuestos, y la única sanción que quedaría firme sería la administrativa, más no así la del delito fiscal. Tal vez sea necesario para poder ejercer el derecho a presentar una querrela se tengan que buscar entre los proveedores y clientes del contribuyente auditado, haber si realmente se puede o no respaldar esos depósitos.

No. Registro: 179,057

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Marzo de 2005

Tesis: III.2o.P.159 P

Página: 1107

DEFRAUDACIÓN FISCAL. SE ACTUALIZA ESTE DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2002, Y NO EL QUE PREVÉ EL DIVERSO ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DE DICHO ORDENAMIENTO LEGAL, CUANDO EL CONTRIBUYENTE AL PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL POR CORRECCIÓN ACREDITÓ UN SALDO A FAVOR QUE NO LE CORRESPONDÍA.

El artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año dos mil dos, establecía que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes; mientras que el diverso artículo 108, primer párrafo, disponía que 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; por lo que si en el caso, la conducta atribuida al indiciado consiste en que en representación de la empresa contribuyente presentó una declaración anual por corrección, en la que acreditó un saldo a favor que no le correspondía a ésta, con lo cual omitió totalmente el pago del impuesto al valor agregado y obtuvo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; su conducta se ubica en la hipótesis prevista en el citado artículo 108 y no en la establecida en el diverso artículo 109, fracción I, pues aun cuando los hechos que se le atribuyen derivan de la presentación de una declaración de impuestos conforme lo exige este último precepto, no se acredita la existencia de los diversos elementos que se exigen, ya que los hechos no encuadran en la figura de una deducción falsa, menos aún en la de haber declarado ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados, si se tiene en cuenta que las deducciones son aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, esto es, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, las cuales deben cumplir con determinadas formalidades, mientras que los ingresos acumulables, como su nombre lo indica, se obtienen de la suma de la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 133/2004. 31 de agosto de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Martín Ángel Rubio Padilla. Secretaria: María del Rosario Parada Ruiz.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, agosto de 2003, página 83, tesis 1a./J. 38/2003, de rubro: "FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO."

En las palabras subrayadas de esta jurisprudencia indica que se obtuvo un beneficio indebido por parte del contribuyente en virtud de que presentó una declaración anual por corrección y se atribuyó un saldo a favor que no le correspondía y en consecuencia omitió totalmente el pago del impuesto al valor agregado. En ninguna tesis o jurisprudencia se ha

comprobado estos elementos, nada más los declaran que hay perjuicio al fisco, que omitió impuestos, pero nunca se indica como o de que manera se está demostrando; ya que simplemente relacionan que hay un saldo a favor y por lo tanto se omitió los impuestos en esta caso el impuesto al valor agregado. Las preguntas son ¿Cómo saber que no le correspondía al contribuyente ese saldo a favor? ¿Tuvo que haber una auditoría por parte de la Secretaría de Hacienda para determinar que no le correspondía?

En la segunda parte de “las causas que motivan la planeación fiscal” de esta tesis indicamos un tema que se viene a complementar con estas ideas, la cual es el terrorismo fiscal, en el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presenta una querrela con presunciones muy alejadas para poder ejercer una acción penal en contra de los contribuyentes, ya que el existir un perjuicio al fisco no significa que se esté cometiendo un delito fiscal o una sanción administrativa; dicho en otras palabras, la buena planeación fiscal y la elusión fiscal son elementos que en ningún momento causan un delito fiscal, como sería la evasión fiscal; en los casos de facturas apócrifas o del no pago de impuestos sin un fundamento alguno son elementos válidos e irrefutables para un delito fiscal, pero hay muchos ejemplos en los que no lo hay como en el caso de la donación. Supongamos que el hermano mayor le quiere hacer una donación al hermano menor, pero no lo puede hacer por que se entiende como un ingreso para el último de ellos; por lo que el hermano mayor le da la donación a su padre para que este a su vez se lo de al hermano menor. El artículo 109 prohíbe este último accionar según la fracción b). Aquí lo interesante se presenta, ya que el padre a los tres meses le hace una donación al hermano menor a lo que Hacienda se da cuenta y le solicita a los involucrados o más bien los obliga para que se de el pago de impuestos ya que fue una estrategia fiscal que perjudica al fisco y les indica la autoridad que pudiera haber consecuencias de carácter penal. Las preguntas para el planteamiento del problema serían: ¿Cómo saber que

hubo un delito fiscal? ¿Cómo saber que fue el mismo dinero que se utilizo en los dos traspasos de dinero? ¿Cómo saber que hubo un engaño por parte del padre y los hermanos? ¿Cómo demostrar por parte de Hacienda del probable delito?

La ley del Impuesto Sobre la Renta no indica un plazo para no hacer otra donación, o bien se tiene que indicar cuales fueron los móviles para hacer los movimientos de dinero.

1.- En el primer caso, si hubo intención por parte de la familia de no querer pagar impuestos

2.- La familia por causas diversas hizo las transacciones sin saber o tener una maldad.

Para que se de el tipo de la defraudación fiscal se necesitan que se reúnan todos los elementos como son:

- el engaño
- omisión total o parcial de impuestos
- un beneficio indebido del contribuyente
- un perjuicio al fisco federal.

Para poder comprobar el engaño, elemento totalmente subjetivo va a ser difícil demostrarlo, así como el acto simulado, por lo que respecta a la omisión de impuestos, no se podría hablar propiamente de ello, ya que no hay omisión de impuestos pues venía de una donación donde no se podrá saber si es el mismo dinero que se utilizo para darle del hermano mayor al padre.

Ahora bien, en el caso que el papa nada mas tenga en su patrimonio ese dinero que recibió de la donación, tal vez sería mas factible para Hacienda poderlo demostrar, pero en le caso que el papa tenga mas depositado en la cuenta bancaria, sería imposible demostrar la identidad

de ese dinero. En resumen poder demostrar el delito fiscal sería bastante complicado, ya que son elementos que se pierden. Por otra parte, en este ejemplo los contribuyentes se están remitiendo única y exclusivamente a lo que indica la ley, y no esta hacienda nada ilegal.

No. Registro: 188,628

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIV, Octubre de 2001

Tesis: XV.1o.24 P

Página: 1108

DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES.

El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omita el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 57, Segunda Parte, página 17, del rubro y texto siguientes: "DEFRAUDACIÓN 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."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 196/2001. 29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

Este es un buen ejemplo donde no existe el delito de defraudación fiscal ya que no se reúnen los elementos para tal ilícito. En el caso de una auditoria donde las diferencias en los ingresos acumulables no hay diferencia pero si en las utilidades en virtud de que se encontraron deducciones no autorizadas, tendríamos que buscar el elemento del

engaño para que se de una de los elementos de la defraudación fiscal. Si no se hubieran encontrado facturas de las deducciones, tal vez el elemento sea más fácil encontrarlo, pero cuando hay papelería que respaldaba esas deducciones aunque sean incorrectas; de acuerdo al derecho administrativo si sería pauta a las sanciones correspondientes, pero en la materia penal sería mas complicado ya que se tendría que demostrar que el contribuyente quiso engañar al fisco, pero en realidad no se sabe si quiso engañar o no, ya que la ley respecto a las deducciones indica en su mayoría que los requisitos para utilizarlas es que sean necesarias para el trabajo, los que da una gran interpretación de cuales si o cuales no se pueden utilizar.

No. Registro: 216,921

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XI, Marzo de 1993

Tesis:

Página: 256

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE. TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. 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, omita 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 disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II página 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.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 103/2002-PS resuelta por la Primera Sala, de la que derivó la tesis 1a./J. 38/2003, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, agosto de 2003, página 83, con el rubro: "FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO."

Aquí hay dos elementos que merecen su estudio para poder comprobar el delito de defraudación fiscal, párrafo que indicamos a continuación: "cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas". Se tiene que entender que se comprende por deducciones falsas ya que el contribuyente puede utilizar facturas legales, pero que no pueden ser deducciones autorizadas; o puede entenderse como comprobantes que son apócrifos.

Aquí hay dos tipos de sentidos de deducciones falsas:

- 1.- Las que no cumplen con requisitos de originalidad
- 2.- Las que siendo originales de buena fuente no se pueden utilizar para hacer deducciones.

No se sabe en que sentido la haya utilizado la autoridad hacendaria, pero a nuestra opinion se entiende por comprobantes donde nunca existio la prestacion del servicio o la enajenacion del bien para tal contribuyente, que esa seria otra problematica para Hacienda si realmente existio tal servicio o enajenacion, ya que tendria que demostrar con una revision directa a sus clientes y proveedores.

No. Registro: 176,988

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXII, Octubre de 2005

Tesis: 1a./J. 109/2005

Página: 307

IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SE ACTUALIZA CUANDO LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CARÁCTER DE AUTORIDAD, RECLAMA DEL AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN LA DETERMINACIÓN DE NO EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL.

El juicio de amparo es el medio de defensa a través del cual los gobernados pueden impugnar los actos arbitrarios del poder público; excepcionalmente las personas morales oficiales pueden hacer uso de dicho medio, siempre y cuando el acto reclamado afecte sus intereses patrimoniales, en términos del artículo 9o. de la ley de la materia. En ese tenor, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su función recaudadora, advierte que algún contribuyente presuntamente incurrió en la comisión de un delito en perjuicio del fisco federal y formula la querrela correspondiente ante el agente del Ministerio Público de la Federación y éste determina el no ejercicio de la acción penal, no se surte la hipótesis prevista en el citado precepto y, por ende, se actualiza la causal de improcedencia a que se refiere el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, por lo que deberá sobrepasar en el juicio de garantías, conforme al numeral 74, fracción III, de la ley mencionada. Lo anterior es así en virtud de que la determinación de la representación social no afecta el patrimonio del Estado, toda vez que las contribuciones que supuestamente dejaron de enterarse al fisco no forman parte del patrimonio de la citada secretaria, pues éstas no se prevén en el catálogo de derechos y bienes que conforman el patrimonio nacional contenido en la Ley General de Bienes Nacionales. Además, la comparecencia de dicha secretaria ante el Ministerio Público y posteriormente ante los órganos jurisdiccionales a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal, no la llevaría a cabo como particular, sino en su carácter de autoridad fiscal y al amparo del imperio y facultades concedidas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el reglamento interior de la aludida secretaria.

Contradicción de tesis 53/2005-PS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Séptimo, ambos en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de julio de 2005. Mayoría de tres votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Joaquín Cisneros Sánchez.

Tesis de jurisprudencia 109/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha trece de julio de dos mil cinco.

En esta tesis donde indica que la autoridad hacendaria no puede promover un juicio de garantías en contra del no ejercicio de la acción penal en contra de contribuyente es correcto, ya que no cumple con lo estipulado en los artículos 73 fracción XVIII y 74 fracción III; pero también es cierto que la autoridad se queda vulnerable, ya que no tendría medio de defensa en donde solicitar a una autoridad superior la revisión de tal acción por parte del Ministerio Público. Eso merece una solución pudiendo ser crear un recurso especializado, dándole las mismas oportunidades a las partes esto con fundamento en nuestra constitución; pero debe declararse demasiado ambicioso e inconstitucional que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público se juez y parte al determinar si se incurrió en un delito por parte del contribuyente como lo han manifestado esta secretaria en los proyectos de reforma al Código Fiscal de la Federación.

Si se llegaran a dar esas reformas quedarían los contribuyentes desprotegidos. El querer por parte de Hacienda eliminar los huecos que permiten evadir el pago de impuestos, no sería esta la respuesta, ya que el darle facultades a la autoridad hacendaria para que sea juez y parte, iría mas allá de las facultades permitidas por la constitución. Lo que se debe de hacer es hacer una buena reforma fiscal en cuanto a la interpretación sistemática y gramatical, pero no darle facultades inconstitucionales, no se puede permitir que las lagunas en la ley por errores de los legisladores y por una falta de cultura legislativa pisoteen los derechos de los contribuyentes.

Otro efecto negativo que podría traer esta posible reforma es la interpretación a la conveniencia de un organismo que deriva del poder ejecutivo, ya que con el simple hecho de haber una afectación en el

patrimonio de la Administración se podría tomar como una simulación o un acto simulado, sin las pruebas necesarias que lo acrediten o una errónea valoración de las mismas. En el ejemplo de una compañía que compra otra empresa con pérdidas fiscales para reducir el monto de las utilidades, no es un caso real de simulación ya que nunca una de las partes declara falsamente lo que en realidad no ha pasado, ya que en realidad si aconteció. El indicar que la compañía no tiene un beneficio real, es un concepto muy subjetivo que nunca se podría demostrar, ya que ahí simplemente un beneficio es absorber otra compañía y abarca mas mercado para la venta de sus servicios o bienes, por mencionar solo algunas.

No. Registro: 183,535

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Agosto de 2003

Tesis: 1a./J. 38/2003

Página: 83

FRAUDE FISCAL GENÉRICO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.

De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.

Contradicción de tesis 103/2002-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el entonces Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito (actualmente Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del propio circuito). 2 de julio de 2003. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Tesis de jurisprudencia 38/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de dos de julio de dos mil tres.

Aquí el elemento a estudiar es la calificativa que surge con el delito de defraudación fiscal, ya que indica el Código Fiscal de la Federación, que si la autoridad hacendaria presume que hubo un acto delictivo y se acompaña con una declaración por parte del contribuyente la pena aumentaría, ya que a pesar de saber que hay una intención por parte de perjudicar al fisco federal, lo aprueba con dicha constancia presentada en los recintos que el fisco autoriza para presentar dichos documentos. El presentar la declaración hace suponer que el contribuyente volvió a revisar su contabilidad por lo que el elemento de “intención” se afianza mas y sobre todo sabiendo de las consecuencias que podría traer eso, todavía lo afirma; esto claro que prueba en contrario por parte del contribuyente que realmente no hubo ninguna falta administrativa y mucho menos de tipo penal.

No. Registro: 184,503

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Abril de 2003

Tesis: I.6o.P.55 P

Página: 1074

DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN ILÍCITO DE MERA CONDUCTA.

Los delitos de mera conducta son los que describen como punible el simple comportamiento del agente y, por ello, el legislador ha considerado que la conducta por sí misma, dada su potencialidad criminosa, debe ser objeto de represión penal, independientemente del resultado que pueda producir; en cambio, los delitos de resultado se caracterizan porque la sola conducta no es suficiente para su incriminación, sino que

se hace necesaria la producción de un evento dado, de tal manera que si éste no se realiza, el hecho carece de tipicidad plena. De esta forma, el delito de defraudación fiscal previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que dice: "Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. ...", se trata de un ilícito que en atención a su contenido o forma de integración fáctica, es de los llamados de mera conducta, es decir, no exige la producción de un resultado material, pues tiene su consumación cuando se consignan en las declaraciones (que se presentan para efectos fiscales) deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, pues se trata de un delito unisubsistente, es decir, configurado por un solo acto, en este supuesto consistente en consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o a los determinados conforme a las leyes, sin que lo anterior implique que la conducta no genere un resultado que pudiese causar un perjuicio al fisco federal; sin embargo, ello no es un elemento integrador del cuerpo del delito.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1246/2002. 21 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Rangel del Valle, secretaria de tribunal autorizada en términos del artículo 36 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Felipe Gilberto Vázquez Pedraza.

Este párrafo de esta tesis aislada es interesante “deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes”, bajo este supuesto la planeación fiscal jamás podrá ser una infracción fiscal, ya que las verdaderas estrategias jamás van a deducir u obtener ingresos menores por actos ilícitos, ya que siempre esta contemplado en la ley. Es cierto en parte que los contribuyentes juega con la ley, para tener un beneficio fiscal, la problemática real es como el legislador va a crear una ley que limite al particular a no hacer algo que es legal, y que el mismo legislador lo aprobó. Ahora bien, si el requisito es que se tenga un beneficio real aparte del beneficio fiscal, claro que el contribuyente lo va a encontrar, y va hacer un sistema complejo con sus compañías, fábricas, tiendas, etc, donde se enlacen esas dos beneficios, ya que siempre se puede mejorar en la administración, en la organización, en la forma de vender, etc. Dicho con un ejemplo una sociedad anónima quiere cambiar a una sociedad cooperativa por los beneficios fiscales, pero supongamos que sea un requisito que se tiene que tener otros tipos de beneficios para las

empresas, se tiene por seguro, que se va hacer ese esfuerzo para poder acoplar la nueva sociedad y tener un mejor manejo.

En el proyecto de reformas a partir del año 2008 se indica un nuevo impuesto llamado Impuesto Empresarial de Tasa Única, donde uno de los beneficios es la deducción del 100% de las inversiones; este elemento ya empieza a ser integrado como una planeación fiscal donde los contribuyentes están pensando en hacer inversiones fuertes y esto va traer consigo muy probablemente una disminución en los impuestos. Al principio la Secretaría de Hacienda y Crédito y Público le va dar su aprobación, pero cuando se vea que las contribuciones no reflejan una alza, como a sucedido muchas veces, lo va a tomar como un acto impropio y va a ser lo conducente para no permitirlo, indicando que los contribuyentes hacen planeación fiscal ya que esas inversiones que se hicieron, van a ser después vendidas a otra compañía y se va a empezar a generar cuentas incobrables, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, escisiones y fusiones.

No. Registro: 186,978

Jurisprudencia

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XV, Mayo de 2002

Tesis: V.2o. J/58

Página: 941

CONTRABANDO. PARA QUE SE PROCEDA PENALMENTE POR ESE DELITO, ES NECESARIO QUE SE OBTENGA LA DECLARATORIA DE PERJUICIO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

El artículo 92, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que para proceder penalmente por el delito de contrabando que contempla el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, de tal suerte que si la figura de contrabando prevista por el mencionado precepto se actualiza con la sola introducción o extracción del país de mercancía o vehículos de procedencia extranjera, en su caso, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse y sin contar con el permiso de la autoridad competente, conforme al último criterio definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 43/99, de la que derivó la tesis de jurisprudencia 29/2001, cuyo rubro es:

"CONTRABANDO. SE ACTUALIZA ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 102 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA AUN CUANDO SE LOCALICEN DENTRO DEL LÍMITE TERRITORIAL QUE SEÑALA EL DIVERSO ARTÍCULO 103 DEL MISMO CUERPO DE LEYES.", el diverso delito previsto por el artículo 103 del mismo código tributario, no debe examinarse en forma aislada, sino como dos normas que se complementan entre sí, en virtud de que lo regulado en el primer precepto, supone una situación posterior a la introducción de mercancías; entonces igual debe interpretarse que para que la hipótesis donde se presume la comisión del delito de contrabando prevista por el invocado artículo 103 se actualice y se proceda penalmente en contra del responsable de la comisión de tal ilícito, es necesaria la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo previsto en el dispositivo legal anotado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 221/2001. 4 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Raquel Nieblas Germán.

Amparo directo 528/2001. 8 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Daniel Cabello González. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Amparo directo 316/2001. 15 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretario: Cruz Fidel López Soto.

Amparo directo 16/2002. 21 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Ernesto Encinas Villegas, secretario de tribunal en funciones de Magistrado, en términos del artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Amparo directo 622/2001. 7 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Laura Elena Palafox Enríquez.

Notas:

La tesis de jurisprudencia 1a./J. 29/2001 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 89.

Esta tesis contendió en la contradicción 121/2002-PS resuelta por la Primera Sala, de la que derivó la tesis 1a./J. 12/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, agosto de 2004, página 47, con el rubro: "CONTRABANDO PRESUNTO. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA LA DENUNCIA DE HECHOS ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL."

El que la autoridad hacendaria presente la declaratoria de perjuicio es un elemento y un requisito importante para no dejar desprotegido los derechos de los contribuyentes, ya que es una forma de fundamentar y asegurar que hay una presunción real de un delito. Esto tendría que ser trasladado también a las infracciones administrativas para que este bien

fundamentado el dicho de la autoridad, ya que los requisitos en cierta manera son débiles para poder determinar un crédito fiscal y sobre todo poder determinar una planeación fiscal por parte del contribuyente. Al hacerse una declaratoria por parte de Hacienda, se tendría que demostrar que el perjuicio al fiscal es real y que proviene de actos ilícitos e impropios y no caer en un terrorismo fiscal, en el que sin fundamentación ni motivación la autoridad indica el perjuicio que se le esta causando, pero sin poder demostrar el engaño por parte del particular y los actos ilegales que realizo.

No. Registro: 198,024

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

VI, Agosto de 1997

Tesis: X.2o.3 P

Página: 702

DELITOS COMETIDOS POR DEPOSITARIOS O INTERVENTORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES. CUÁNDO SE ACTUALIZAN.

El artículo 112 del Código Fiscal de la Federación establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido; por lo que si en autos se comprueba que el quejoso trasladó de un lugar a otro los bienes muebles que quedaron bajo su resguardo en virtud de un embargo provisional que le practicó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aun cuando esta movilización se hubiera hecho por unos días, es indudable que en el caso se actualiza la hipótesis prevista en el citado numeral, pues lo que en la especie se sanciona es precisamente el que se haya dispuesto de los bienes sin contar con la autorización correspondiente de la autoridad hacendaria quien, por razón del embargo, los tenía a su disposición.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CIRCUITO.

Amparo directo 680/96. Gonzalo Barahona Ruiz. 12 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Idalia Peña Cristo. Secretaria: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos.

Habría que aclarar en esta tesis que se entiende por disponer de los bienes sin contar con la autorización correspondiente por parte del depositario o interventor, ya que en este caso, jamás hubo una venta de

los bienes o trato de esconderlos o algo que perjudicara realmente a la hacienda.

c) Tribunal de lo Contencioso Administrativo y los efectos de la sentencia.

Como se mencionaba anteriormente, no hay muchos casos donde la Hacienda Pública haya interpuesto una sanción o la presentación de una querrela por motivos específicos de la planeación fiscal, es decir, la interpretación de la autoridad no alcanza a demostrar plenamente un fraude o una omisión de impuestos cuando el contribuyente realiza actividades estratégicas en las empresas que hagan disminuir las obligaciones fiscales y por lo tanto la disminución de los impuestos si no hubieran hecho esas modificaciones estratégicas.

Los Tribunales Contenciosos Administrativos, en los casos de interpretación de cómo se deben de cumplir las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y como se deben hacer cumplir las leyes, se encuentran con algunas dificultades para poder dictar sus fallos, como es el caso de actos administrativos donde imponen sanciones por incumplimiento de obligaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta donde la ley es complicada, confusa y muchas veces inconstitucional como se ve en los siguientes puntos:

- El impuesto sobre la renta constituye la fuente más importante de ingresos tributarios que percibe el país por encima incluso del IVA. Sin embargo, a pesar de las reformas y esfuerzos realizados tanto por el poder legislativo como por la administración tributaria, la ley en cuestión conserva un alto grado de complejidad legal y contable.
- La gran diferencia conceptual entre el objeto y la base del ISR dificultan la mecánica de pago. Lo anterior se debe en gran medida a

que el ISR es una contribución en donde se gravan los ingresos, pero se establece como base del impuesto el resultado fiscal (utilidad del periodo menos la amortización de pérdidas), a diferencia de los impuestos indirectos, en donde los elementos del tributo y la mecánica de pago son relativamente sencillos de aplicar.

- Es complicado determinar la base del impuesto. En particular, una de las dificultades del cálculo del ISR es la determinación de la propia base, pues para ello es necesario especificar los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, la depreciación de inversiones, la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), entre otras cosas más para los distintos sujetos del impuesto.
- Deducciones. En los últimos años, la complejidad en la aplicación y en la carga administrativa del tributo se ha incrementado por el lado de las deducciones autorizadas, pues se han venido dando cambios en cuanto a los requisitos y las formas para realizar ciertas deducciones e incluso respecto de algunos conceptos deducibles. En los dos últimos ejercicios fiscales, la mecánica cambió hacia el costo de lo vendido, pero con el Impuesto Empresarial de Tasa Única vuelve a modificar para estar de nueva cuenta con la adquisición de los productos.
- Criterios jurisprudenciales. En otros casos, los cambios en el impuesto han tenido una relación estrecha con los criterios jurisprudenciales y en general con las declaraciones de inconstitucionalidad que realizan los órganos jurisdiccionales, en particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tal es el caso de las exenciones en los bonos para funcionarios públicos, el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el cálculo para la base de la PTU, así como la deducción de la misma.

- Regímenes especiales. La LISR conserva una estructura de difícil comprensión, un alto grado de complejidad jurídica y contable, además de una variedad de regímenes especiales.
- Complejidad y regímenes especiales propician la evasión, pero a su vez la planeación fiscal. Paradójicamente, la complejidad del sistema y la existencia de regímenes especiales han generado pérdidas recaudatorias importantes como resultado de los altos niveles de evasión y elusión fiscales.

El efecto que puede ocasionar una sentencia para el contribuyente o para la autoridad son los que indica el artículo 52 de la Ley Contencioso Administrativo que a la letra dice:

“Artículo 52. La sentencia definitiva podrá:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.
- IV. Siempre que se este en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta ley, el tribunal declarara la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.
En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la sala regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.
Tratándose de sanciones, cuando dicho tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivo adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.
- V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:
 - A) reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
 - B) otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
 - C) declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesaran los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no

tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-a y 67 del código fiscal de la federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la sala que haya conocido del asunto determinara, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58 de esta ley. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere el párrafo anterior, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurrido el plazo establecido en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, preluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

La sentencia se pronunciara sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 60. De esta ley. “

El fallo que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en opinión de Cortina Rodríguez, cierra el ciclo del proceso formativo de la obligación tributaria que, como se recuerda, está integrado por dos fases diversas: la fase oficiosa ante la administración activa y la fase contenciosa ante la jurisdicción administrativa ¹²⁸.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación¹²⁹ pueden dividirse en dos grandes categorías generales; las que se limitan a anular

¹²⁸ Vid. CORTINA Gutiérrez Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Edición del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1981. pág. 211

¹²⁹ Ídem. pág. 216

la resolución impugnada y las que regulan un nuevo acuerdo administrativo. ...la competencia del tribunal fiscal no está reducida a una simple competencia de anulación: como es competencia no se traduce en actos que simplemente constituyan obstáculos, paralizan, la función de la Administración pública en materia tributaria cuando esa función se desarrolla sobre cauces ilegales; no el tribunal fiscal puede válidamente, por que un texto expreso de su ley lo autoriza, señalar las bases para nuevos acuerdos administrativos.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹³⁰ tiene facultades para dictar fallos donde se indique que no hubo ningún acto ilegal en la planeación fiscal o que si la hubo por parte del contribuyente.

¹³⁰ “Otro aspecto que amenaza la existencia del contencioso-administrativo en nuestro país está constituida por la iniciativa de decreto por el que se pretende reformar diversos preceptos constitucionales con la finalidad de incorporar al Poder Judicial de la Federación a los tribunales Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Agrarios y Federal de Conciliación y Arbitraje. Tales reformas tienen su apoyo en el Plan Nacional de Desarrollo 2000-2006, que en su capítulo 7, Área de Orden y Respeto, se prevé como objetivo del Ejecutivo federal fortalecer al Poder Judicial de la Federación, en cuanto se considera como un "elemento fundamental para la vigencia de las garantías y derechos de la persona, para limitar el poder público que ejerce la autoridad...". La justificación que pretende darse a tal reforma consiste en la interpretación a la división de poderes, en el sentido de que la función de juzgar o dirimir una controversia está encomendada exclusivamente al Poder Judicial, tal y como, se dice, lo establecía Montesquieu. La citada justificación no constituye un razonamiento sólido que justifique el cambio, sobre todo si se toma en consideración que el contencioso-administrativo de corte francés, en nuestro país, tiene una antigüedad de sesenta y cinco años. Cabe mencionar que el contencioso-administrativo francés surgió de la interpretación del principio de la división de poderes, que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que, al no quedar ninguno sometido al otro, el Poder Judicial sólo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares, sin inmiscuirse en materia de la administración, ya que si los asuntos de ésta quedaran sometidos a los tribunales judiciales, habría dependencia de un poder respecto de otro. En cambio, el sistema angloamericano o judicialista, con otra interpretación del referido principio, atribuye a los órganos judiciales la facultad de conocer y resolver las controversias entre los particulares y la autoridad administrativa, con lo que deja el control de la legalidad en el Poder Judicial, ya que considera que la función jurisdiccional debe ser realizada precisamente por este poder, ya que de lo contrario habría duplicidad de funciones. Siendo ambas interpretaciones válidas en los sistemas jurídicos contemporáneos, aunque en rigor el sistema francés nos parece más adecuado, ya que el planteamiento de Montesquieu en su famosa teoría de la división de poderes, es que el Poder Judicial "castiga los crímenes o juzga los pleitos de los particulares", sin que haya mencionado que a dicho poder se le encomendara la función de resolver las controversias entre los particulares y la administración pública. Pero la amenaza al contencioso-administrativo no radica en el hecho de que los tribunales administrativos se incorporen al Poder Judicial, ya que al fin y al cabo, tanto el sistema francés como el angloamericano o judicial tienen la misma finalidad: la justicia administrativa. El problema radica en el hecho de que, al parecer, la tendencia sería quitarle la competencia administrativa al ahora denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para regresarlo a su original materia fiscal, la cual según algunos "debió preservar siempre", y por lo tanto, devolverle su denominación primigenia, de Tribunal Fiscal de la Federación”. Cfr. LUCERO Espinosa, Manuel. La Transformación del Contencioso-Administrativo en México. Boletín Comparado de Derecho Mexicano. UNAM Núm. 107, 2003.

Referente a los efectos de las sentencias en cuanto a los tribunales de Distrito y Colegiados se tiene en el artículo 76 de la Ley de Amparo lo siguiente:

“Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que lo motivare.”

Los amparos son personalísimos, pero si dejan abierto el derecho a los demás contribuyentes de irse al juicio de garantías en caso de que les sea aplicable la norma de su afectación.

Aquí hay varias circunstancias interesantes respecto a los efectos de las sentencias, ya que se tiene que la ley que ha sido declarada inconstitucional para algunos le puede seguir aplicando a otros que no haya interpuesto el medio de defensa, siendo un caso muy real en nuestro derecho, el cual se agrava mas ya que esa ley a pesar de ser declarada inconstitucional continua por años y el poder legislador no hace nada para modificarla. A través de los años esto se a convertido en una práctica bastante usual y, sobre todo, cuando es poca la gente la que se ampara; es decir, las leyes fiscales son creadas sabiendo de antemano las fallas de inconstitucionalidad, pero como se sabe que el porcentaje de amparo es minoritario y por lo tanto la ley va seguir teniendo validez para los demás, es preferible que se pierdan unos amparos y seguir cobrando sobre una ley inapropiada a los demás contribuyentes por los siguientes años, sabiendo la autoridad que ya no se pueden amparar, ya que los términos de ley que

es de 30 días por la promulgación de la ley y 15 días después del primer acto de aplicación según los artículos 21 y 22 de la Ley de Amparo.

Referente a la imposibilidad del particular de ampararse en contra del primer acto de aplicación por que ya lo consintió, sale a la luz otra problemática. El contribuyente cumplido que ya no se pudo amparar por el motivo arriba mencionado y que hizo sus pagos mes tras mes; y se tiene el caso del contribuyente que nunca pago durante todo el año; al final la autoridad hacendaría le requiere el pago de esa contribución en específico, por lo que esta contribuyente que le determinaron ese crédito fiscal, podrá ampararse simplemente por que es el primer acto de aplicación. Dicho de otro modo, la persona incumplida todavía puede encontrar al final del año una respuesta para no hacer el pago de manera legal, y al contrario, la persona que pago todo el año y se da cuenta de que la ley en la que se esta fundamentando su obligación y su pago es inconstitucional, pero no puede hacer nada, ya que ese acto ya esta consentido.

El siguiente fragmento de una jurisprudencia amplia un poco mas el panorama respecto a este último tema:

“...ello es así, al aplicarse por analogía el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenido en la jurisprudencia 6/2005, en el cual se estimó que no es procedente la devolución de contribuciones cuando los pagos relativos fueron efectuados con anterioridad a la presentación de la consulta, pues en este caso se entiende que dichos pagos fueron realizados en cumplimiento a una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse los pagos, en tanto que no fue controvertida la ley mediante amparo indirecto, y porque en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación

no se actualiza el error de hecho o de derecho que condicione su devolución...”

Al contrario de lo dicho en párrafos anteriores en una publicación de “Práctica fiscal” de fecha de septiembre del 2006 el cual no contiene autor de dicha artículo indica: “No obstante lo antes mencionado, si una ley es declarada inconstitucional y existe jurisprudencia al respecto, operará la suplencia de la queja deficiente cuando se interpongan los medios de defensa correspondientes y, si procede, otorgar el amparo, sin importar que se trate del primer acto de aplicación o de los siguientes, con lo que se permitiría el amparo en los siguientes actos de aplicación de la misma, aun cuando el contribuyente la hubiera consentido, pues en este caso la suplencia de la queja deficiente impide que se vulneren los derechos fundamentales reconocidos en la CPEUM por su aplicación de leyes inconstitucionales,”¹³¹ y así lo indica la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 177,138
Jurisprudencia
Materia(s): Común
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXII, Septiembre de 2005
Tesis: 2a./J. 101/2005
Página: 522

SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE TRATÁNDOSE DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ES OBLIGATORIA EN EL AMPARO, A FIN DE HACER PREVALECER LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMO LEY SUPREMA.

El imperativo legal de suplir la queja deficiente en materia de amparo cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, se instituyó con el propósito de lograr un eficaz control de la constitucionalidad de las leyes a fin de hacer prevalecer la Constitución; lo que implica la obligación para los juzgadores de amparo de suplir en esos casos la deficiencia de la queja, en forma absoluta, para hacer efectiva la referida declaración de inconstitucionalidad. Ello, porque la finalidad esencial de garantizar el principio de supremacía constitucional es superior a cualquier

¹³¹ Cfr. Publicación “Tesis Selectas” Revista “Práctica fiscal”. Editorial TAXX, México, Septiembre, 2006.

interés particular, pues se busca evitar la aplicación de leyes contrarias a ella; consecuentemente, ante el interés público que como bien supremo del Estado debe imperar en todo caso, es necesario que se acate puntualmente la obligación de suplencia de la queja en los términos señalados, sin que pueda estimarse justificado el incumplimiento de ese imperativo legal y menos aún la inobservancia de la jurisprudencia emitida por este Alto Tribunal.

Amparo directo en revisión 6/2004. Montes y Compañía, S.A. de C.V. 26 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo directo en revisión 1909/2003. Multiservicios Operativos, S. de R.L. de C.V. 26 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo directo en revisión 751/2003. Cigarros La Tabacalera Mexicana, S.A. de C.V. 23 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo directo en revisión 634/2004. Arjo Arrendadora, S.A. de C.V. 27 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.

Amparo directo en revisión 1392/2004. José Ignacio San Martín Sabada. 7 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María del Consuelo Núñez Martínez.

Tesis de jurisprudencia 101/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de agosto de dos mil cinco.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 52/2004-PL resuelta por el Tribunal Pleno, de la que derivaron las tesis P./J. 6/2006, P./J. 7/2006, P./J. 4/2006, P./J. 8/2006 y P./J. 5/2006, que aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, febrero de 2006, páginas 7, 8 y 9, con los rubros: "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. ES APLICABLE EN AMPAROS DIRECTO E INDIRECTO, EN PRIMERA INSTANCIA O EN REVISIÓN.", "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. NO IMPLICA SOSLAYAR CUESTIONES DE PROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTÍAS.", "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. OPERA, AUNQUE NO SE HAYA PLANTEADO EN LA DEMANDA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY.", "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. OPERA SIN QUE OBSTE QUE SE TRATE DEL SEGUNDO O ULTERIORES ACTOS DE APLICACIÓN DE LA LEY." y "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. SE SURTE AUN ANTE LA AUSENCIA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS.", respectivamente.

Esta jurisprudencia ya fue superada por una contradicción de tesis, misma que por su trascendencia se anexa su discusión por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

No. Registro: 19499

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIII, Mayo de 2006

Página: 447

CONTRADICCIÓN DE TESIS 52/2004-PL. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LA PRIMERA Y SEGUNDA SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

MINISTRO PONENTE: JUAN N. SILVA MEZA.

SECRETARIOS: PEDRO ARROYO SOTO E ISRAEL FLORES RODRÍGUEZ.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer y resolver sobre la presente denuncia de contradicción de tesis, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 197-A de la Ley de Amparo; y 10, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto tercero, fracción VI del Acuerdo General 5/2001, del Tribunal Pleno, en virtud de que se trata de una denuncia de contradicción de criterios suscitada entre la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SEGUNDO. La presente denuncia de contradicción de tesis proviene de parte legítima, toda vez que fue formulada por la presidenta de la Primera Sala de este Alto Tribunal, con apoyo en la facultad que le confieren los artículos 197 de la Ley de Amparo y 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

TERCERO. De las constancias que integran el expediente de la presente contradicción de tesis se advierte que el procurador general de la República, por medio de la agente del Ministerio Público de la Federación, designada por el director general de constitucionalidad de dicha dependencia, formuló su opinión institucional en el sentido de que debe prevalecer el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Dicha opinión está expresada en tiempo, pues de la certificación que obra a foja 179 del tomo se desprende que el término de treinta días que se le concedió para ese efecto, transcurrió del siete de diciembre de dos mil cuatro al dos de febrero de dos mil cinco, siendo el caso que su petición la presentó el veintiocho de enero del citado año.

CUARTO. Los criterios en posible contradicción son los siguientes:

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de fecha veintiséis de marzo de dos mil cuatro, al resolver el amparo directo en revisión 6/2004, promovido por Montes y Compañía, Sociedad Anónima de Capital Variable, sostuvo lo siguiente:

"SEXTO. Para emprender dicho estudio, debe tenerse en cuenta, ante todo, que en el caso se impugna la aplicación de una norma general, a saber, el artículo 5o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Activo, precepto que como se precisó en párrafos precedentes, fue declarado inconstitucional en jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia, por considerar que es violatorio del principio de equidad tributaria tutelado en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna. En relación a ese supuesto, el artículo 76 Bis, fracción I, de la Ley de Amparo, impone la obligación de suplir la queja deficiente en cualquier materia, tratándose de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales en jurisprudencia emitida por este Alto Tribunal, como se corrobora con la transcripción de dicho numeral que a la letra dispone: 'Artículo 76 Bis'. (se transcribe). Partiendo de lo anterior y dada la especial naturaleza y finalidad del amparo contra leyes, se estima procedente apuntar a continuación algunas consideraciones sobre el tema. Nuestro Estado de derecho se rige por un sistema jurídico bien definido que tiene como base fundamental la Constitución a la que se le otorga un rango de supremacía en virtud del cual sus disposiciones prevalecen sobre las demás que conforman el sistema jurídico mexicano vigente, lo que se justifica en tanto que este cuerpo normativo contiene las bases relativas a la organización del Estado, su estructura, las funciones de sus poderes, y determina además los derechos fundamentales de los gobernados, así como sus restricciones y demás prescripciones generales que hacen posible el orden y convivencia en la sociedad mexicana. En ese contexto, resulta de especial interés subrayar que el principio de supremacía constitucional implica la sujeción de todas las leyes y actos del poder público a las normas y principios básicos establecidos en la Constitución, de manera que ni los gobernantes ni los gobernados pueden sustraerse al orden jurídico implicado en el conjunto de disposiciones y reglas vigentes, que es a lo que originalmente se le ha denominado orden público. El sistema jurídico mexicano reconoce dicho principio de supremacía constitucional en el artículo 133 de la propia Carta Magna, que prescribe: 'Artículo 133.' (se transcribe). Congruente con esa disposición, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado la supremacía absoluta de la Constitución sobre toda legislación secundaria, ya que la sociedad y el Estado tienen interés en que se apliquen los preceptos de aquélla y no los textos contrarios a las disposiciones y contenido de ese máximo ordenamiento. Lo anterior se destaca en la tesis aislada visible a foja 7848, Tomo LXXIII, Quinta Época, del Semanario Judicial de la Federación, sustentada por la entonces Segunda Sala de este Máximo Tribunal, que dice 'CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA.' (se transcribe). Ahora bien, del principio de supremacía de la Constitución deriva, como una necesidad consecuente, el establecimiento de un sistema de control de la constitucionalidad que haga efectiva su vigencia y la prevalencia de sus disposiciones. En México, el

sistema de control constitucional se ha venido desarrollando según las circunstancias de la historia política y jurídica del país, dando origen, en la actualidad, a la adopción de un sistema propio que comprende la existencia de diversos instrumentos e instituciones legales a través de los que se procura la constitucionalidad de las leyes y demás actos de autoridad, con la finalidad de anularlos y dejar así insubsistente la aplicación de las normas generales que sean contrarias a la Ley Suprema. Entre ellos, destaca el juicio de amparo por ser una institución procesal esencial para la defensa de la Constitución y de los derechos fundamentales de los gobernados, conceptuado como un medio jurídico de protección y preservación del principio de supremacía constitucional, cuya finalidad es el control de las leyes, actos y omisiones provenientes de la autoridad pública. Su ubicación en la Constitución -artículos 103 y 107- no supone una normatividad que deba acatarse preferentemente frente a otras, sino que su observancia obedece a su especial naturaleza y finalidad. Acorde con ello, el interés que atañe al Estado y a la sociedad en general es la eficacia plena de ese medio de control constitucional que permita el imperio de la Constitución y garantice así la vigencia del Estado de derecho, interés prevalente que no puede ser relegado bajo ninguna justificación, por ser objeto esencial del Estado el orden público y el bien supremo de la comunidad. Lo anterior se justifica porque la Constitución es la máxima de las fuentes del derecho y por ello, debe reconocérsele eficacia inmediata y directa de conformidad con los fines que propone; por consiguiente, resulta de suma relevancia lograr de manera eficaz el control de la constitucionalidad de las leyes y actos de autoridad, a fin de impedir la aplicación de aquellas normas que resulten contrarias a la Carta Fundamental. Uno de los medios para alcanzar ese propósito y preservar a su vez la eficacia del amparo, viene a ser la interpretación de la ley, entendida como la actividad por la cual se determina el sentido y alcance de las disposiciones que conforman el derecho vigente, contenidas en la Constitución y en las leyes ordinarias. A través de la interpretación los órganos judiciales que inquieren acerca del sentido y alcance de las normas constitucionales y legales, desentrañan su verdadero sentido, fijando los criterios para su debida observancia y aplicación. La labor del intérprete adquiere así un especial interés por la necesidad de establecer un sistema unitario de interpretación jurídica de la legislación en general. Sobre el tema relativo a la interpretación, tienen aplicación los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución y 192 de la Ley de Amparo, que en su orden, disponen lo siguiente: 'Artículo 94.' (se transcribe). 'Artículo 192.' (se transcribe). De la transcripción precedente deriva el imperativo contenido en el precepto constitucional señalado, de fijar la ley secundaria los términos en que será obligatoria la jurisprudencia sobre interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos federales y locales y tratados internacionales, en cumplimiento al cual el artículo 192 de la Ley de Amparo determina la obligatoriedad de la establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto del Tribunal Pleno como de las Salas que la integran, lo que tiene como propósito la uniformidad en la legislación y criterios a seguir para su exacta y debida aplicación, en todos los ámbitos. La función de interpretación de la ley cobra mayor relevancia cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como intérprete último de la Constitución, resuelve acerca de la conformidad de las normas generales con ese máximo ordenamiento, es decir, cuando decide sobre la

constitucionalidad o inconstitucionalidad de las disposiciones ordinarias y como resultado de esa labor de interpretación se constituye jurisprudencia, obligatoria para los órganos judiciales y tribunales administrativos y del trabajo, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, anteriormente reproducido. En ese supuesto, la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una norma general por infringir o contraponerse al Texto Constitucional, viene a ser relevante porque juega un doble papel, por un lado, tiene un carácter unificador de todo el sistema jurídico y, por otro, su observancia y fuerza obligatoria determinada en la ley reglamentaria de la materia, tiene como objeto esencial lograr el cabal cumplimiento de la Constitución y su prevalencia, así como la vigencia de los valores supremos y principios que subyacen en sus disposiciones, lo que conlleva a preservar el orden constitucional y legal. De ahí la importancia de la función que cumple la jurisprudencia dentro de nuestro sistema de derecho. Ahora bien, sobre el tema concerniente a la obligación de aplicar la jurisprudencia de este Alto Tribunal que declara inconstitucional una ley, deben puntualizarse los siguientes aspectos. Desde el origen del amparo en México, se instituyó como uno de los principios rectores de este medio de control constitucional, vigente a la fecha, el de relatividad de las sentencias, al establecerse en el artículo 25 del Acta de Reformas de 1847, la obligación para los tribunales de la Federación, de limitarse a otorgar el amparo y protección en el caso particular sobre el que verse el proceso, 'sin hacer ninguna declaración general respecto de la ley o del acto que la motivare'. Este principio conocido como fórmula Otero, establecido actualmente en los artículos 107, fracción II, de la Constitución y 76 de la Ley de Amparo, rige en general para las sentencias dictadas en amparo contra leyes; por lo tanto, la protección que se otorgue en esos casos contra la ley impugnada, determinada inconstitucional en resolución ejecutoria, no constituye una declaración con efectos generales ni es aplicable a cualquier otro proceso judicial distinto de aquel en que fue reclamada con motivo del ejercicio de la acción constitucional; a ello debe agregarse que la anulación de la ley sólo beneficia al peticionario, lo que origina que pueda seguir teniendo aplicación un ordenamiento contrario a la Constitución y que las autoridades emitan nuevos actos fundados en dicho ordenamiento legal, no obstante ser inconstitucional, puesto que sólo en los casos en que se acuda a impugnarlo en amparo, obteniendo la protección de la Justicia Federal contra su aplicación, perderá eficacia la ley o norma declarada inconstitucional. Frente a esa circunstancia derivada no sólo de la aplicación del principio de relatividad de las sentencias, sino también de los principios de instancia de parte agraviada y de estricto derecho, rectores del juicio de amparo, y ante la importancia que reviste como medio de impugnación para controvertir la constitucionalidad de las leyes, constituido por ello como instrumento de tutela de todo el orden constitucional, se buscó su perfeccionamiento y con ese propósito se instituyó en la Constitución y en la Ley de Amparo, como una medida para hacer más eficaz la protección contra las leyes contrarias a la Carta Magna, la suplencia de la queja tratándose de la aplicación de normas generales declaradas inconstitucionales en jurisprudencia emitida por esta Suprema Corte, disposición en la que subyace la intención del legislador federal de evitar la aplicación de leyes que contravengan la Norma Suprema, en concordancia con el propósito del Poder Reformador de la Constitución inmerso en la reforma al artículo 107, de lograr que prevalezca este máximo ordenamiento sobre cualquier norma contraria a sus

disposiciones y contenido, haciendo así efectivo el principio de supremacía constitucional, propio de todo Estado de derecho, al impedir la subsistencia de actos que se funden en leyes declaradas inconstitucionales por este Alto Tribunal. Fue entonces la necesidad de hacer prevalecer la Constitución, como Ley Suprema, el sustento de la reforma al artículo 107 constitucional efectuada mediante decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación el diecinueve de febrero de mil novecientos cincuenta y uno, para incorporar a su texto el imperativo constitucional de suplir la queja deficiente en materia de amparo, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia de este Alto Tribunal. Ello se advierte de la parte relativa de la iniciativa de dicho decreto de reformas que, en su parte conducente, señaló: (se transcribe). La transcripción precedente revela la preocupación del Poder Reformador de la Constitución de evitar que por cuestiones de técnica deficiente en la formulación de la demanda de garantías, pudiera afectar a los gobernados la aplicación de una ley contraria a la Carta Magna, situación que confirma lo expresado por el diputado Trueba Urbina al discutirse en la Cámara de Diputados la iniciativa de reformas en comento, manifestando sobre el tema lo siguiente: (se transcribe). En tanto que en el dictamen de la Cámara de Senadores, se expuso: (se transcribe). Así, a partir de la reforma señalada, el texto del segundo párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, quedó en los términos siguientes: (se transcribe). La reforma al artículo 107 constitucional dio lugar a las reformas y adiciones correlativas a su ley reglamentaria, concretamente en lo tocante a la materia de suplencia de la queja, se publicó en la misma fecha diecinueve de febrero de mil novecientos cincuenta y uno, en el Diario Oficial de la Federación, la reforma al artículo 76 de la Ley de Amparo que llevó a consignar, en principio en su párrafo segundo, la procedencia de la suplencia de la deficiencia de la queja cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En la iniciativa de reformas a dicho ordenamiento, se señaló sobre el tema en cuestión lo siguiente: (se transcribe). En el dictamen de la Cámara de Senadores, que fungió como Cámara de Origen, se manifestó en torno a la iniciativa de reformas señalada, lo siguiente: (se transcribe). Volviendo al texto del artículo 107 constitucional, cabe precisar que el segundo párrafo de su fracción II se mantuvo sin modificación hasta que por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de abril de mil novecientos ochenta y seis, se determinó que la suplencia de la deficiencia de la queja fuera regulada por el legislador ordinario en la ley reglamentaria de la materia, a efecto de facilitar y ampliar los beneficios de esa institución, de acuerdo con las necesidades impuestas por el cambio social. Acorde con esa reforma constitucional, mediante decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y seis, se efectuaron reformas y adiciones al artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, cuya fracción I quedó en los términos en que actualmente se encuentra en vigor. Para constatarlo, se transcribe de nueva cuenta el texto de dicha fracción I, que establece: 'Artículo 76 Bis.' (se transcribe). Lo anterior confirma, como ya se dijo, que el establecimiento del principio de suplencia de la queja en materia de leyes declaradas inconstitucionales por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo como finalidad hacer prevalecer la Constitución como Ley Suprema. Otro aspecto relevante que presentó la reforma a la Ley de Amparo, efectuada mediante

el referido decreto publicado oficialmente el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y seis, fue haber instituido en el texto del artículo 76 Bis, la suplencia de la deficiencia de los agravios, haciendo acorde esa institución con la estructura y contenido del juicio de amparo que, como sistema de control constitucional, no se agota con el análisis del acto reclamado. De este modo, si el tribunal revisor analiza la actuación del juzgador de amparo, a efecto de verificar si es o no conforme con la ley reglamentaria de la materia, resulta esencial que en los recursos procedentes en amparo, se siga el mismo sistema de suplencia de la queja, aplicable al juicio constitucional, para hacer efectiva a favor de los gobernados, la protección y tutela de sus derechos fundamentales. Bajo esa perspectiva, la suplencia en materia de leyes declaradas inconstitucionales opera no sólo tratándose de la deficiencia de los conceptos de violación en el amparo, sino también de la deficiencia de los agravios formulados en cualquiera de los recursos establecidos en la ley reglamentaria, a saber, el de revisión, queja y reclamación. Ahora bien, tratándose del amparo directo contra leyes, se ha considerado que no se trata propiamente del ejercicio de la acción constitucional contra una ley, como en el caso del amparo indirecto, sino de juicios enderezados contra la aplicación o ejecución de la ley, es decir, no se impugna directamente en esa vía a la ley sino el acto o resolución en que se aplica la ley controvertida; por ende, la suplencia en amparo directo, tratándose de actos fundados en leyes declaradas inconstitucionales, opera de manera absoluta, a diferencia de los amparos indirectos contra leyes en los que el juzgador debe decidir sobre su inconstitucionalidad, sin posibilidad de suplir las deficiencias u omisiones que en ocasiones pueden incluso llevar a determinar la improcedencia de la acción constitucional, salvo que exista alguna otra causa para suplir la deficiencia de la queja. Consecuentemente, debe entenderse que la suplencia de la queja prevista en la fracción I del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, no se refiere únicamente a los conceptos de violación sino a las omisiones en que incurra el quejoso al no haber enderezado su demanda contra la ley inconstitucional, sino contra los actos fundados en dicha ley, situación que de no existir la suplencia determinaría la improcedencia de la acción de amparo. Así, ese tipo de suplencia implica que la jurisprudencia en la que se declara inconstitucional una ley o norma general pueda a su vez tener aplicación a casos diversos a los que motivaron su emisión, aun cuando no se haya invocado por el quejoso, ello en atención al mandato legal contenido en la fracción I del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, y a la observancia obligatoria determinada en el artículo 192 de la propia Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, sin que tal actuación

De la lectura de esta discusión, consideramos que aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya resuelto que no se puede otorgar amparo contra actos consentidos, se vera que siempre va ha haber una aplicación de normas en contra de contribuyentes aunque estas hayan sido declarado inconstitucionales, por lo que en justicia deja un mal

sabor de boca, ya que no se está cumpliendo con lo que dice la Constitución Mexicana.

Segunda Parte: Causas que motivan la planeación fiscal.

Capítulo 1 Las garantías constitucionales, obligaciones tributarias, causas subjetivas y objetivas que permiten acceder a la planeación fiscal.

Sección 1 Garantías y obligaciones tributarias.

a) Introducción.

La Constitución Política de nuestro País, a través de sus garantías individuales da el derecho de utilizar la planeación fiscal como un instrumento de trabajo para las distintas actividades, esto apegado a los principios generales de derecho. Es un derecho que mucha gente no utiliza por el miedo al desconocimiento de la ley, por el miedo a caer en un acto simulado, ya que la línea es muy fina entre la evasión y la planeación fiscal, además del miedo a las consecuencias que pueda tener la interpretación que haga la autoridad hacendaría.

b) Las Garantías individuales.

Las garantías individuales son la limitación de las actuaciones del Estado, aunque tenga el carácter de subordinación la relación jurídica de los individuos con el gobierno. A partir del Estado de Derecho en que empezó a vivir la sociedad, ya se dejó a un lado la característica de imperativo por la de relación jurídica entre los sujetos activos y pasivos. Burgoa indica: “La relación jurídica que existe entre los sujetos mencionados (activo y pasivo), genera, para estos, derechos y obligaciones que tienen un contenido especial. En efecto, las garantías individuales se

han reputado históricamente como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público”¹³².

La importancia que tienen las garantías individuales¹³³ en nuestra tesis, son los principios que se tienen que respetar antes que a una institución o un interés general inclusive, como lo indicaba el Código Político Federal de 1857 en su artículo primero: “el pueblo mexicano reconoce que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales”. Con esto se quiere hacer mención que los objetivos grupales que se siguen a través de organismos e instituciones públicas.

¹³² Cfr. Burgoa. Ob. Cit., pág. 178. Ver nota 1

¹³³ En el debate nacional sobre la protección de las garantías individuales el Estado debe garantizar el derecho a la manifestación, el cual implica, a su vez, los de reunión, asociación y libre expresión, así como la no afectación a terceros, manifestó el presidente de la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Emilio Álvarez Icaza. Durante el foro Mecanismos de defensa de los derechos humanos, la mayoría de los ponentes coincidió en la necesidad de "actualizar" la Constitución en materia de garantías individuales. Para el *ombudsman* capitalino, garantizar los derechos de los ciudadanos es una obligación del Estado que deriva en tres niveles: "Primero, analizar lo legitimado, el origen de los problemas. Más de 80 por ciento de personas que realizan movilizaciones (en el Distrito Federal) lo hacen por problemas estatales o federales. Eso quiere decir que los habitantes pagamos una gran cuota por ser de la capital de la República. Así, ello obliga a crear espacios de concertación política para resolver los problemas. Ya sabemos que hay ciertos momentos en los que va a haber manifestaciones. Por ejemplo, en mayo van a venir los maestros. Entonces, activemos desde antes los espacios de concertación política federal y estatal. "Segundo, cómo generamos mecanismos de intervención de las autoridades que nos den información oportuna. A través de mecanismos eficaces, que pueden ser tableros electrónicos en las vialidades, como hay en otras ciudades, minimizar los daños de las movilizaciones y mejorar las operaciones del área de tránsito de la Secretaría de Seguridad Pública. "El tercero tiene que ver con la necesidad de entender que la aplicación de la fuerza no tiene que ser represión. Ya ha habido ejemplos en los que la contención ha sido exitosa. Está el caso de los trabajadores del Sindicato Nacional de Trabajadores del Seguro Social. Su sede está en Tlalpan. La fuerza pública los ha replegado. Deja dos carriles para los trabajadores y dos para los automovilistas. Creo que hoy estamos en la certeza de que la intervención de la fuerza pública no da miedo y no generará más represión o haya granaderos que individualmente administren venganza a los manifestantes." Por su parte, la presidenta de la Comisión de Derechos Humanos de la Cámara de Diputados, Omeheira López, admitió que en el país persiste la violación de las garantías individuales. Por esa razón, resaltó, existe la necesidad de reformar la Constitución. "El presente foro es un comienzo para determinar los supuestos necesarios de reforma y aquellos que precisan la modificación para garantizar el respeto a los derechos humanos", expresó Vid. <http://www.jornada.unam.mx/2007/07/04/index.php?section=politica&article=018n1pol>). Consulta: 23 Abril 2008.

La clasificación de las garantías individuales son la igualdad, la libertad de propiedad y seguridad jurídica que como ya se dijo se encuentran en la Constitución misma, por lo tanto todas las leyes especiales y secundarias deben plasmar el sentir de la Carta Magna, siempre enfocado al bienestar individual para llegar a tener un bienestar colectivo y nunca a favor de presiones sociales.

c) Garantía de Igualdad.

Nuestro máximo tribunal ha establecido que por equidad debe entenderse dar un trato igual a contribuyentes que se encuentren en un plano de igualdad frente a la norma tributaria, tal como se desprende de las tesis de jurisprudencia que a continuación se transcriben:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: V, Junio de 1997 Tesis: P./J. 41/97 Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, **dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho** porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

-Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

-Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

-Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

-Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

-Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

-El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Séptima Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: 187-192 Primera Parte Página: 113

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el

principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

-Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 187-192, página 79.

-Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, página 79.

-Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Volúmenes 187-192, página 79.

-Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, página 79.

-Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Ahora bien, como ha quedado establecido, de conformidad con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con las tesis antes referidas, todas las contribuciones impuestas por el Estado deben de cumplir con el principio de equidad¹³⁴

¹³⁴ “El Artículo 6 del Código de la Hacienda Publica del Estado de Chiapas señala: “Los impuestos: son las prestaciones económicas que deben pagar las personas físicas y las morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por este Código”. En esta definición y en concordancia con las hipótesis contenidas en el Código Fiscal Estatal, se llega a la comprensión de que se reproducen los principios constitucionales de toda contribución establecidos por la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consistentes en: que los tributos deben ser proporcionales, equitativos y establecidos en ley y los tributos deben estar destinados al gasto público. Principios que deben de regir a todos los (as) contribuyentes y, por consiguiente, a todos los impuestos que se aplican en el Estado y los Municipios, situación que no acontece con el IMPUESTO SOBRE EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA MEDICINA, establecido en el Código de la Hacienda publica del Estado de Chiapas, porque no respeta el principio de generalidad. El principio de EQUIDAD Y DE QUE NO DEBEN EXISTIR LEYES ESPECIALES, ya que la disposición debe de ser general y abstracta e impersonal y, en caso contrario, sería una ley o impuesto privativo; es decir, que debe comprender a todas las personas que coincidan con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; esto es, que cualquier persona que perciba ingresos y no en particular. Principio que no se respeta en el presente caso dado que establece que únicamente cubrirán ese impuesto los profesionales de la medicina, cirujanos dentistas y médicos veterinarios, lo que la hace una ley privativa sólo para los profesionales de la medicina humana obligándolos a pagar un impuesto por sus servicios, hecho que coloca a dichos profesionistas en una situación de desventaja en comparación con

tributaria, dicho principio consiste medularmente en la igualdad ante la misma norma tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto; es decir, tratándose de sujetos que se encuentren en un plano de igualdad ante la norma tributaria, deberán recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación.

Un trato distinto en materia fiscal deviene inequitativo cuando establece cargas fiscales o beneficios sólo para algunos contribuyentes y no al resto de contribuyentes que se encuentren bajo las mismas hipótesis en relación al objeto del tributo; es decir, no debe perderse de vista que la equidad tributaria debe manifestarse entre todos los sujetos pasivos de cualquier impuesto que se encuentren en la misma situación jurídica en relación con el objeto del tributo.

Con análoga conclusión llegó la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la controversia constitucional número 32/2002 promovida por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión en contra del titular del Ejecutivo Federal impugnando el decreto expedido por el Poder Ejecutivo Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2002 mediante el cual se eximía totalmente a los contribuyentes del pago del impuesto especial sobre producción y servicios que se causara por la comercialización de refrescos y bebidas que utilizaran edulcorantes distintos del azúcar de caña.

En esa tesitura, tal como se aprecia en la sentencia publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2002, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la controversia constitucional aludida, manifestó casi al final del considerando sexto que:

las otras profesiones que requieren título para ejercer al estar pagando más impuestos que los otros profesionistas, mermando con ello los ingresos de los profesionales de la medicina y su situación económica”. Cfr. <http://colegiomedicodechiapas.org/cmc/descargas/INICIATIVA%20DE%20REFORMA%20LEGISLATIVA%20EN%20MATERIA%20FISCAL.pdf>) Consulta: 2 Septiembre 2008.

*“De igual manera, al eximir del pago del tributo por estimar que con su aplicación se afecta a esa rama de la industria, contraría la voluntad del Congreso de la Unión, expresada en la ley que establece el tributo, **y hace nugatoria no sólo la ley que lo crea, al eliminar totalmente y durante cierto tiempo el pago del impuesto especial sobre producción y servicios** que por primera vez incluyó a la rama de la industria cuando usa en su elaboración edulcorantes distintos al azúcar de caña; y contraría también el fin extrafiscal que en el caso se expresó en el procedimiento legislativo, consistente en la protección a la industria azucarera nacional.”*

En el tema de la planeación fiscal, el principio de igualdad tiene especial relevancia, ya que las diferencias que ha establecido la propia ley entre los contribuyentes en la forma de pagar las contribuciones resulta muy beneficiosa, ya que hay un amplio margen por las distintas actividades que puede realizar un mismo sujeto, y lo único que tendrá que hacer es encajar perfectamente en una actividad donde se genere la exención y el pago preferencial de impuestos. La clasificación que hacen los legisladores es complicada para la mayoría de los ciudadanos y porque no decir de las autoridades administrativas, ya que los objetivos de esas diferencias entre las personas puede ser simplemente el apoyo a una actividad que quedó retrasada y que necesita que salga adelante, pero que se presta de una manera legal a que muchas personas dejen de pagar impuestos, ya que la ley así lo contempla.

d) Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica en palabras de Herrera Figueroa es “certeza, tranquilidad, calma, la seguridad física como parte de orden, permite al ser humano, moverse en un ambiente de certidumbre. Esa problemática crea frente a una necesidad vital la explicación de la dimensión estimativa

de las conductas que ponen en ejercicio el valor seguridad”¹³⁵. La certidumbre y la tranquilidad la otorga la ley y su aplicación y para lograr el objetivo las normas tienen que ser claras y precisas para que no se de la confusión por parte de los contribuyentes. La certidumbre se exterioriza de dos maneras: positiva y negativamente en cuanto a los objetivos de Hacienda. En la primera se da las circunstancias que el ciudadano paga impuestos y tal vez en exceso; siendo la segunda lo contrario, donde el contribuyente se aprovecha de esa incertidumbre para pagar menos impuestos dando la evasión de los mismos. La conducta humana tiene a no cumplir sus obligaciones por no tener certeza en lo que se debería de pagar y sin saber a que se destinara sus pagos al gasto público.

La seguridad jurídica ha sido considerada por Ribo Durán “como garantía de promover, en el orden jurídico la justicia y la igualdad en libertad, sin congelar el ordenamiento y procurando que éste responda a la realidad social en cada momento”.¹³⁶

El principio de seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, en tal forma que si no existe uno es imposible la existencia del otro. “La seguridad es otro de los valores de gran consideración, por cierto, de importancia básica por que la certeza de saber a que atenerse, es decir, la certeza de que el orden vigente a de ser mantenido aún mediante la coacción, da al ser humano la posibilidad de desarrollar su actividad, previniendo en buena medida cuál será la marcha de su vida jurídica”¹³⁷.

El movimiento constante de reformas en las leyes fiscales también genera incertidumbre entre los ciudadanos, ya que no pueden generar un

¹³⁵ Cfr. HERRERA Figueroa y Julia Escobar, en Enciclopedia Jurídica Ameba, T XXI. As. 1966, págs. 99-103.

¹³⁶ Cfr. RIBO Durán, I. “Dic. De Derecho” Bosch, Casa ed. Barcelona 1991, pág. 210.

¹³⁷ Cfr. GARRONE, J.A., Diccionario Jurídico Abeledo- Perrot, T. III, Bs. As 1987, pág. 335.

plan a gran escala, un plan económico adecuado ya que no se sabe si prevalecerá bajo la misma la dirección las leyes tributarias en cuanto a las posibles deducciones, estímulos fiscales, inversiones, etc.

Garrone, J.A para completar su estudio cita a Montiel Idearte el cual indica: “La libertad individual consiste esencialmente en la amplitud de acción propia de cada individuo, de modo que en el terreno de las garantías individuales viene ser el derecho de hacer o no hacer una cosa, sin que ello se compele apremio alguno, mientras que la seguridad personal es el derecho de impedir la acción de un tercero, sea individuo privado o funcionario público, cuando tal acción venga indebidamente a inquietarnos en el goce tranquilo de nuestra persona, de nuestros derechos o de nuestras cosas...”¹³⁸.

e) Principio: Todo lo que no esta prohibido esta permitido.¹³⁹

En este principio se basará la mayoría de las veces la planeación o estrategia fiscal, ya que el contribuyente podrá hacer todo lo que no le esta prohibido en la ley. Si no hay un artículo o una ley que indique que no se podrá ser tal o cual acción, entonces el contribuyente lo podrá hacer. El no acatar este principio daría como resultado a una facultad discrecional para los funcionarios de la hacienda pública y jueces, que no tuviera

¹³⁸ Idem, pág. 335

¹³⁹ “Por último y como he venido señalando, para que exista el delito es indispensable que exista el dolo, por tanto sin dolo no hay delito, debido a lo contrario se tendría que reflexionar acerca de la definición de Elusión Fiscal la cual es la conducta de una persona, consistente en no elegir, para la consecución de un fin lícito, uno o más actos jurídicos que no le son favorables, por su alta carga impositiva. Seleccionando otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es más benéfico a sus intereses patrimoniales, por su mejor carga tributaria. Este tipo de elusión fiscal, solo constituye la expresión y práctica de la libertad de las personas, de escoger los actos jurídicos que la Ley permite, por no estar expresamente prohibidos. La elusión fiscal se puede presentar de manera dolosa y puede decirse que es aquella en que el contribuyente tuerce la interpretación de la Ley, ignorando el espíritu del legislador, apegándose sólo a lo que gramaticalmente dicen las normas jurídicas. Por consiguiente en caso de alguna controversia con la autoridad fiscal, se tiene que esperar a que la Suprema Corte de Justicia emita un criterio al respecto. Y por último la Elusión Fiscal, aunque sea dolosa no está considerada como delito, ni como delito especial, aunque las autoridades fiscales le quieran dar el mismo trato de lo que es la evasión fiscal, basta hacer referencia al principio de derecho que señala que lo que no está prohibido, por consiguiente está permitido” Cfr. www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=290-70k--. Consulta: 25 Agosto 2008.

fundamento alguno, desencadenándose una serie de ilegalidades, creando inseguridad jurídica entre los gobernados. Sustentamos esta postura en las siguientes tesis y jurisprudencias:

No. Registro: 265,853
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Sexta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tercera Parte, XCVIII
Tesis:
Página: 50

RETROACTIVIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL.

Es un error pretender que la circunstancia de que una ley ordinaria obre sobre el pasado no es contraria al artículo 14 constitucional si no existe una ley anterior a aquella, al amparo de la cual hayan surgido derechos que resulten lesionados con la vigencia de la nueva ley. Efectivamente, si bien es verdad que por regla general el fenómeno de la retroactividad se presenta como un conflicto de leyes expedidas sucesivamente y que tienden a normar al mismo acto, el mismo hecho o la misma situación, también lo es que puede darse el caso de que los mandatos de una ley sean retroactivos y lesivos al mencionado artículo 14 cuando rijan de manera originaria determinada cuestión, es decir, cuando ésta sea prevista legislativamente por primera vez. En atención a ese fenómeno complejo que constituye la aparición del Estado, explicable por el principio de soberanía en virtud del cual el pueblo adopta la forma de gobierno que le place y se da normas que le permiten encauzar su vida, surge una diferenciación entre gobernantes y gobernados que hace posible que quienes integran el Poder Legislativo estén en aptitud de regular normativamente la conducta de los gobernados. Pero ello no significa que éstos hayan perdido su libertad aun en lo normado y que sólo puedan realizar los actos que específicamente les sean autorizados, sino nada más que habrán de abstenerse de hacer lo prohibido por la ley, y de sujetarse a los lineamientos trazados por ésta en las hipótesis previstas por el legislador. Consecuentemente, 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 ciñe 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 éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitadoras de la actividad del individuo, configura un derecho respetable 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 todo 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 configura 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.

Amparo en revisión 7393/63. Compañía Minera de San José, S. A. de C.V. 4 de agosto de 1965. Cinco votos. Ponente: José Luis Gutiérrez Gutiérrez.

Sexta Época, Tercera Parte:

Volumen LXXX, página 39. Amparo en revisión 6008/63. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V. y coagraviados. 3 de febrero de 1964. Cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Nota: En el volumen LXXX, página 39, esta tesis aparece bajo el rubro "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES."

No. Registro: 801,597

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tercera Parte, LIV

Tesis:

Página: 45

RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO.

Es un error pretender que la circunstancia de que una ley ordinaria actúe sobre el pasado no es contraria al artículo 14 constitucional al no existir una ley anterior a aquélla, al amparo de la cual hayan surgido derechos que resulten lesionados con la vigencia de la nueva ley. Efectivamente, si bien es verdad que por regla general el fenómeno de la retroactividad se presenta como un conflicto de leyes en el tiempo, como una controversia entre dos leyes expedidas sucesivamente y que tienden a normar el mismo acto, el mismo hecho o la misma situación, también lo es que puede darse el caso de que los mandatos de una ley sean retroactivos y lesivos al mencionado artículo 14 cuando rijan de manera originaria determinada cuestión, es decir, cuando ésta sea prevista legislativamente por primera vez. En atención a ese fenómeno complejo que constituye la aparición del Estado, explicable por el principio de soberanía en virtud del cual el pueblo adopta la forma de gobierno que le place y se da normas que le permitan encauzar su vida

social, surge una diferenciación entre gobernantes y gobernados que hace posible que quienes integren el Poder Legislativo estén en aptitud de regular normativamente la conducta de los gobernados. Pero ello no significa que éstos hayan perdido su libertad aun en lo normado y que sólo puedan realizar los actos que específicamente les sean autorizados, sino nada más que habrán de abstenerse de hacer lo prohibido por la ley y de sujetarse a los lineamientos trazados por ésta en las hipótesis previstas por el legislador. Consecuentemente, 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 éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitadoras de la actividad del individuo, configura un derecho respetable 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 configura 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.

Volumen XLVIII, Tercera Parte, páginas 13 y 52 .Amparo en revisión 6895/60. Compañía Minera San José, S. A. de C. V. y Coags. 7 de junio de 1961. Cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen L, Tercera Parte, páginas 107 y 174. Amparo en revisión 2054/60. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V. y Coags. 2 de agosto de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Rafael Matos Escobedo.

Volumen LI, Tercera Parte, página 106. Amparo en revisión 3032/61. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V., y Coags. 7 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen LI, Tercera Parte, páginas 66 y 106. Amparo en revisión 2550/61. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V. 20 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Volumen LII, Tercera Parte, páginas 98 y 142. Amparo en revisión 7236/60. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V. y Coags. 27 de octubre de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Octavio Mendoza González.

No. Registro: 267,357

Tesis aislada

Materia(s): Común

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tercera Parte, LI

Tesis:

Página: 66

NORMAS LIMITADORAS DE LA ACTIVIDAD DEL INDIVIDUO.

La ausencia de normas limitadoras de la actividad del individuo, configura un derecho respetable 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 configura 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, tienen que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya quede lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Amparo en revisión 2550/61. "Compañía Minera de San José", S. A. de C. V. y coagraviados. (Acumulado). 20 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

No. Registro: 818,314

Tesis aislada

Materia(s): Común

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tercera Parte, XLVIII
Tesis:
Página: 52

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.

Como la ausencia de normas legislativas configura 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.

Amparo en revisión 6895/60. Compañía Minera de San José, S. A. de C. V. y coagraviados (acumulados).7 de junio de 1961. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Del análisis de la tesis antes señalada puede extraerse que en materia fiscal y penal se configura definitivamente este principio. El Código Penal permite afirmar con verdad que no cabe delito, ni pena que no estén previstos expresamente en la ley penal. Aquí, pues, es válido el principio de que "todo lo que no está prohibido, no es delito, ni es susceptible de pena". Hace falta norma legal para prohibir. En el derecho civil se da la situación de la voluntad de las partes, donde el estudio se haría de una manera distinta, por existir este factor. La discusión se podría dar cuando esa acción del contribuyente afecte la moral y el orden público.

f) Principio de legalidad.

El principio de legalidad¹⁴⁰ en las contribuciones ordena de manera taxativa que los elementos esenciales de los tributos deben estar fijados

¹⁴⁰ Ricardo Guastini ha planteado cuatro posibles acepciones: a) una primera referida a todo ordenamiento jurídico de tipo liberal, b) la segunda que implica un cierto conjunto de normas jurídicas en algún sentido fundamentales que caracterizan e identifican todo ordenamiento, c) una tercera que refiere a un documento normativo que tiene ese nombre y finalmente d) una cuarta definición que trata de un particular texto normativo dotado de ciertas características formales, es decir que enmarca un particular régimen jurídico. Vid.

claramente en la ley; es decir, el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones y las exenciones tienen necesariamente que estar contenidos en una ley material y formal. Por su parte, es de explorado derecho que el principio de legalidad y de reserva de ley tiene por objeto evitar la actuación arbitraria de las autoridades administrativas, por ello es que faculta al Congreso de la Unión para determinar los elementos esenciales del tributo.

Para una mejor comprensión de este tema resulta necesario acudir a la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 174070. Localización: Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Octubre de 2006. Página: 5. Tesis: P./J. 106/2006. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

GUASTINI, Ricardo. “La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano” en *Estudios de Teoría Constitucional*. Trad. Miguel Carbonell. Fontamara. México. 2001, págs. 29 y 30.

-Amparo en revisión 197/2006. Operadora Vips, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

-Amparo en revisión 271/2006. La Latinoamericana Seguros, S.A. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

-Amparo en revisión 350/2006. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

-Amparo en revisión 374/2006. Allianz México, S.A., Compañía de Seguros. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

-Amparo en revisión 902/2006. Afianzadora Insurgentes, S.A. de C.V. 7 de agosto de 2006. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García, José de Jesús Bañales Sánchez y Alfredo Villeda Ayala.

-El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis

Resulta evidente que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, dado que sólo la ley permite que el contribuyente conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al gasto público, a través de qué procedimientos debe efectuar el pago de las contribuciones, cuáles son las conductas susceptibles de ser sancionadas y qué derechos puede hacer valer ante las actuaciones del fisco federal.

Consecuentemente, la existencia de normas jurídico fiscales constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud de quienes, detentando el poder público, podrían utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados, como pretexto para hacerlos víctimas de abusos y confiscaciones; es decir, el vínculo necesario en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter legal, entendiéndose por tal un acto formal y materialmente legislativo.

Resulta claro que debe precisarse que semejante respeto por la ley y estricto apego a la misma, no proviene exclusivamente de su apelativo, de su estructura y de sus formas, sino principalmente de su origen; semejante veneración a la ley proviene de la fuerza del procedimiento legislativo, en virtud del cual los mexicanos votan, por medio de los representantes y en ejercicio de la soberanía popular, las disposiciones que obligarán y los términos en los cuales quedaran conminados a su cumplimiento.

Como puede apreciarse, lo que el principio de legalidad tributaria y reserva de ley salvaguardan, es la protección a los contribuyentes de la posible existencia de alguna actuación caprichosa de parte de las autoridades administrativas determinando que debe ser el legislador quien determine todos los elementos esenciales de la contribución.

Lo anterior puede corroborarse con la tesis siguiente:

Registro No. 175059. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, Mayo de 2006. Página: 15. Tesis: P. XLII/2006. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

-Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

-Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

-Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

-El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

Debe tomarse en cuenta que el Poder Judicial de la Federación ha establecido diversos criterios análogos, tal como se desprende de las tesis jurisprudenciales cuyo texto es el siguiente:

Registro No. 178196. Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Junio

de 2005 Página: 689. Tesis: I.7o.A. J/26 Jurisprudencia Materia(s):
Administrativa

IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, AL DEJAR A VOLUNTAD DE LA AUTORIDAD EXACTORA LA DEFINICIÓN Y DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Del contenido de los artículos 134, 138 y 140 del Código Financiero del Distrito Federal se advierte que fue voluntad del legislador del Distrito Federal que las personas físicas y morales que adquieran inmuebles consistentes en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el Distrito Federal, estén obligadas al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles y de los derechos relacionados. En el segundo de tales numerales se estableció un sistema de determinación alternativa de la base, en el que se prevé que el valor del inmueble que se considerará para efectos del pago será el que resulte más alto entre el valor de adquisición, el valor catastral determinado con la aplicación de los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 del mismo ordenamiento o el valor que resulte del avalúo practicado por la autoridad fiscal, o por personas registradas o autorizadas por ella; ahora bien, para considerar constitucionalmente admisible la mecánica descrita, es necesario que la determinación de cada una de las hipótesis quede perfectamente definida por la norma, evitando así que sea la autoridad exactora la que fije de manera unilateral el aludido elemento de la fórmula tributaria, **vicio este último que se produce en el sistema establecido por el referido Código Financiero, en tanto que el último de los referentes para calcular el impuesto a cubrir (de resultar el más alto), queda subordinado a la particular apreciación del fisco, al estar facultado por la norma para establecer, sin mayor dato, los procedimientos y lineamientos técnicos, así como los manuales de evaluación que darán validez a los avalúos correspondientes, incumpliendo con el principio de legalidad tributaria** contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al dejar a entera voluntad de la exactora la definición y determinación de tal elemento esencial en la relación jurídica tributaria. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

-Amparo en revisión 3097/2004. María Alma Lubia Muñoz Anaya y otros. 1o. de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: María del Carmen Alejandra Hernández Jiménez.

-Amparo en revisión 97/2005. Luis Ricardo Duarte Guerra. 20 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Silvia Fuentes Macías.

-Amparo en revisión 128/2005. Mariana Martínez Gama Fernández. 20 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Arturo González Vite.

-Amparo en revisión 95/2005. Propiedades Rama, S.C. 20 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Carlos Alfredo Soto Morales.

-Amparo en revisión 121/2005. Bárbara Fernández Gutiérrez. 20 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Adela Domínguez Salazar. Secretario: Luis Huerta Martínez.

-Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 1399, tesis I.4o.A.473 A, de rubro: "ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, AL PERMITIR QUE UNA AUTORIDAD FISCAL O UN SUJETO DISTINTO DETERMINE SU BASE GRAVABLE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

g) Interés personal sobre el colectivo.

El individuo en general se determina a pensar que el gobierno se queda con todo el dinero que recibe por las contribuciones federales, estatales y municipales, ese sería el primer estigmatismo que existe en el país, de ahí, viene la justificación de no dar a la comunidad, ya que a ellos les hace mejor provecho que a la sociedad. En segundo lugar, el individuo piensa que al país no le va a afectar si ellos no cumplen con la obligación del pago de impuestos, de ahí salen las estadísticas donde los contribuyentes cumplidos son los mínimos como se constata en el anexo 3.

Al respecto Zippelius indica “El concepto liberal de libertad se funda en la idea de que el poder estatal (en particular) se abstenga de intervenir en una determinada esfera de libertad individual y garantice una libertad sin trabas de acción individual. El individualismo¹⁴¹ liberal y la idea de

¹⁴¹ “La carta se titula *El derecho individual vrs. el colectivo*; y a mi modo de ver hay dos formas de leerlo: la primera es como el derecho individual contra el derecho colectivo y en ese sentido me queda claro que los derechos son individuales y que no hay tal cosa como derechos colectivos. De hecho, y eso nos lleva ala segunda forma de leerlo, los derechos individuales nos protegen contra el colectivo o la comunidad. Los derechos, a saber, son tres: vida, libertad y propiedad; y si como individuos no tenemos la facultad de quitárselos, arrebatarlos, o impedirles su ejercicio a los demás, como individuos tampoco tenemos la facultad de delegarle a la comunidad, o a sus representantes, la facultad de quitárselos, arrebatarlos o impedirles su ejercicio a los demás. No podemos darles a otros facultades que no tenemos como personas individuales. Un derecho es una facultad de las personas individuales que se ejerce sin necesidad de pedir permiso a nadie, ni a costas de nadie. Como los derechos son inherentes a los seres humanos, eso quiere decir todas las personas individuales gozan de los mismos derechos, siempre. Luego, la única obligación implícita en el ejercicio de un derecho es el respeto de los derechos ajenos. Los seres

ciertos derechos intangibles subyacen a la protección contra las invasiones a la esfera del individuo, y en especial, a los derechos fundamentales a la vida, la integridad corporal, la libertad de la persona, la libertad de residencia, la inviolabilidad del domicilio, la propiedad y el derecho de herencia”.¹⁴²

Se piensa que otros tienen que ser los que se ocupen de la sociedad, de los gastos públicos, del pavimento o bien, que hay una máquina que hace billetes que es con la que se va a mantener la comunidad o el país. Estas y otras aseveraciones hacen que el individuo no razone en colectividad, sino en los más cercanos, piensan su empresa pequeña, siempre está en posibilidades de irse a la ruina, que los hijos no van a tener que comer el siguiente mes, etc; en realidad no se preocupan por el bienestar social, sino individual. Covarrubias indica “Es en sociedad donde el hombre se convierte en el animal político; es el espacio donde se crean valores y principios comunes por medio de los cuales la persona humana puede buscar su perfección o las virtudes que lo pueden convertir en el animal más perfecto...la sociedad, que pasa a convertirse en comunidad, el hombre, que se convierte dentro de la sociedad y comunidad en un animal político, son binomios inseparables, la sociedad-comunidad y el humano-animal político, son entes inseparables, son naturalezas y

humanos, como personas individuales, tenemos derechos. Los grupos no. Los derechos los gozan los individuos no porque el grupo se los conceda, ni los goza para bien del grupo, sino que los goza para defenderse de la colectividad y de los otros. Cualquier cosa, parecida a un derecho, de la cual gocen sólo unos, y no todos los miembros de una sociedad; cualquier imitación de derecho de la que las personas gocen de cuando en cuando; cualquier pseudoderecho que para disfrutarlo haya que pasar sobre los derechos ajenos; y cualquier otra gracia que concedan la colectividad, o el tirano de turno, no son derechos, sino privilegios. Lo que creemos conocer como derechos colectivos, en realidad son intereses colectivos. Una de las razones por las que la sociedad guatemalteca es una sociedad enferma es porque demasiadas personas creen que los intereses colectivos deben prevalecer sobre los derechos individuales. Nótese, por favor, que no he dicho – como malintencionadamente se da a entender en algunos círculos- que los intereses individuales deben prevalecer sobre los intereses colectivos. Este es otro asunto que no voy a discutir ahora para no distraer del tema principal. En una comunidad, o en una sociedad sana, los derechos individuales deben prevalecer sobre los intereses colectivos”. Cfr. (<http://luisfi61.blogspot.com/2008/04/el-derecho-individual-vrs-el-colectivo.html>). Consulta: 6 Agosto 2008.

¹⁴² Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoría General del Estado*. Editorial Porrúa 4ª ed. Traducida por Héctor Fierro. México 2002, pág. 318

culturas esenciales, unas para otras, inescindibles, que deben guardar armonía *y secundum natura vivere* vivir con “arreglo a la naturaleza”¹⁴³

El individuo por si solo no podría sobrevivir, tendría que vivir en comunidad para alcanzar sus objetivos profesionales; de ahí la importancia que tiene el vivir en comunidad. El equilibrio entre la sociedad y el sujeto como persona son indispensables para la armonía de la comunidad, en el cual deben existir valores tanto personales como comunitarios que se afiancen y que nunca se cargue para un lado de la balanza, para evitar que los valores cambien y se deje de producir una formula que aspira a la perfección.

Esta fórmula ya se desalineado en muchas de las sociedades como lo dice Covarrubias: “...el hombre, han pasado ha ser pragmáticos instrumentos de poder, solo se hace en función de su utilidad política, no de servir al bienestar social”¹⁴⁴

Las contribuciones son un tema que origina pautas para el quebrantamiento del objetivo de la sociedad por la cuestión económica que al fin es lo que mueve es una sociedad.

Para que se pueda cumplir con el interés social es necesario que todos contribuyan al gasto público, no sin antes plantearse los siguientes cuestionamientos:

- ¿Por qué ayudar a la gente con mis impuestos?
- ¿Por qué repartir algo que no tengo de sobra?
- ¿Cómo se que no se van a robar mis impuestos?
- ¿Por qué dar parte de mis ganancias, si los demás no lo hacen?
- ¿Por que me ha de importar mas la sociedad que mi persona?

¹⁴³ Cfr. COVARRUBIAS Dueñas, José de Jesús, citando a Aristóteles. *El Paradigma de la Constitución*. Editorial Porrúa. México, 2004, pág. 4

¹⁴⁴ Ídem. pág. 8

Estos son algunos planteamientos que se hacen los individuos al momento de tener que cumplir con sus obligaciones fiscales, se ha olvidado que si se quiere alimentos, vestido, habitación, el modo de hacerlo o la base, es en colectividad, pero esta situación se ha ido olvidando, por lo que nace, podríamos decir, el elemento de la coacción, el tener que obligar a las personas a contribuir a la comunidad o, a cambio una sanción. Esto también ya se ha olvidado, ya que las personas ayudan para no verse afectados en su patrimonio con sanciones o represalias, pero no por que tengan cooperar con la comunidad y con el gasto social.

La planeación fiscal como ya se ha dicho en repetidas ocasiones, es una acción legal la cual trae beneficios fiscales y administrativos para los que la aplican, sin tener consecuencias jurídicas de represalias, ni sanciones económicas y de privación de libertad, pero también es cierto que para poder llegar a realizar una verdadera estrategia, se necesita de indagar en la ley, de revisar las posibles lagunas que existen, de tal modo que el camino es complicado si se quiere obtener este tipo de beneficios.

Evitar hacer el pago de las contribuciones por medio de la planeación y la evasión fiscal, son costumbres muy arraigadas, debido a un sistema que podía ser quebrantable y a un derecho que los contribuyentes consideran tener para no pagar, ya que eso se ha dado a través del tiempo convirtiéndose en costumbre.

En las últimas décadas las leyes se han mejorado para cambiar esos factores de no pago, pero sin tener todavía una respuesta positiva, ya que la gente sigue evadiendo los pagos de una manera legal e ilegal.

Con este punto del interés individual sobre el comunitario se resuelve en parte al planteamiento del problema y su hipótesis. Una de las motivantes (no justificantes), por los que el individuo hace planeación fiscal es por el interés personal, de su familia, de su empresa y no por que

no crea en el beneficio social a pesar de los actos de corrupción que existen en el país, a pesar que se sabe que es necesario contribuir al gasto público, sino por que simplemente no se siente seguro económicamente con lo que gana para mantener sus primeras necesidades; es por eso que la planeación fiscal es un buen camino donde los riesgos son mínimos, ya que es una acto legal.

La colectividad, la voluntad política colectiva en el estado, descansa en una contribución forzosa de la voluntad individual, que por el provecho privado que es lo que le interesa, aparece aún como voluntad general abstracta: la separación entre sociedad civil y estado político, aparece necesariamente como separación del ciudadano *político* de la sociedad burguesa, de su realidad verdadera, propia y empírica, ya que como idealista del estado él es otro *ser distinto*, contrapuesto y diverso de su realidad" ¹⁴⁵

h) Los Tributos.

El elemento sobre el que gira la obligación fiscal es el tributo, llamado en las leyes y jurisprudencias como contribuciones, ya que la primera obligación es la de dar una suma de dinero y contribuir para los gastos públicos, de donde nacen las obligaciones por parte del contribuyente de presentar declaraciones anuales, pagos provisionales, avisos, tolerar las revisiones que hagan las autoridades administrativas, etc. A su vez surgen los derechos del contribuyente al momento de cumplir con estas obligaciones, que son las de respetar los principios que vienen inmersos en la Constitución, como son el principio de legalidad, seguridad jurídica y equidad por parte de la autoridad al momento de ejercer las facultades de autoridad para el cobro de las contribuciones.

¹⁴⁵ Cfr. K. Marx. Obras Completas, T.I, pág. 281 de la edición alemana.

“El tributo es una prestación obligatoria en dinero o, excepcionalmente, en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”¹⁴⁶. En esta definición, faltan algunos elementos por incluir, que hacen fundamental para el tema de la planeación fiscal, ya que el Estado exige, pero no indica a quien, ni por que motivos, sabiendo que es al sujeto pasivo que se encuentre dentro del supuesto de la ley. El carácter de obligatorio haría pensar, que todos tienen que contribuir por el solo hecho de ser residentes en el país, por los ingresos que se obtengan; pero faltaría añadir que la condición son los hechos de cómo obtengamos esos ingresos y sobre todo estén respaldados en la ley, para que se de el carácter de obligatorios.

Por otra parte el carácter que aporta el autor al Estado como poder de imperio, ya es algo muy rebasado, ya que se sabe de antemano que el Estado, ya no actúa de tal forma, sino por medio de una relación jurídica entre el Estado (sujeto activo) y los contribuyentes (sujetos pasivos). Después deduce el autor que el pago del impuesto se origina “como consecuencia de la revelación de la capacidad contributiva”, siendo esto totalmente falso, ya que yo puedo heredar mis ingresos de un ascendiente o descendiente directo, teniendo ya una capacidad contributiva, pero no la obligación de hacer pago de los tributos, ya que no se da la causación entre el hecho imponible y el hecho generador. El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define las contribuciones de la siguiente manera:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho

¹⁴⁶ Cfr. GONZALEZ García y otros. *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Porrúa. México 2005, pág. 142.

prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1^o.¹⁴⁷

Los elementos integrales del impuesto, como el Impuesto Sobre la Renta, son la materia imponible, sobre lo que recae; así como los tributos en general es la riqueza de las personas; el objeto se presenta después de que se cumple el hecho generador por parte del sujeto pasivo, que es el tercer elemento integral y se da sobre dos bases ciertas como son la utilidad gravable y la tasa. Estos dos últimos elementos ha causado

¹⁴⁷ Por mencionar algunas contribuciones: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Activo, etc. (Derogado para el 1 de enero del 2008). Claro está agregando a los impuestos estatales y municipales como: Impuesto sobre nominas, Impuesto predial, Impuesto sobre adquisición de inmuebles, etc. Los derechos, por ejemplo tenemos, Derechos al comercio exterior., Derechos de trámites, Derechos de uso del suelo, Derechos por servicios, etc. Aportaciones de Seguridad Social: Cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y Cuotas al Instituto de Fomento Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

mucha controversia entre los contribuyentes y la Cámara de Diputados, ya que cada vez que hay una reforma fiscal, lo primero que se maneja de cambio es la base para determinar y en la tasa. Entendiendo por estas sobre que componentes se va a tomar en cuenta para el pago de impuestos; indicando la más lógica que se fije una tarifa sobre los ingresos menos las deducciones necesarias para llevar a cabo tal actividad y una tarifa que no sea ruinoso para los contribuyentes. Son elementos muy subjetivos que se toman para darle un carácter de legal al pago de impuestos, ya que determinar cuales deducciones se pueden hacer y cual será la tasa a aplicar para que no sea ruinoso; al fin se viene determinando por propia voluntad del ejecutivo y de los legisladores, donde el medio de defensa por parte del contribuyente es una moneda al aire, ya que va intervenir el carácter subjetivo de los jueces y magistrados para declarar inconstitucional o no la base de los impuestos y las tarifas aplicables. Al respecto Daniel Diep indica: “si los cuatro conceptos clásicos que muchos doctrinarios toman por “esenciales”- sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, según el Código Fiscal de la Federación, por que ya se olvidaron, en este de la cuota- deberían ser asumidos en forma aislada, es decir, si los aspectos colaterales relacionados con ellos, o si solo deben entenderse conjuntados, dado que tales “aspectos colaterales”, lugares, fechas y medios de pagos, retención, traslado, acreditamiento entero, declaraciones, anticipos, formas, inscripciones, etc.- suelen resultar tan importantes como estos para efectos recaudatorios, de modo que el tema termina fatalmente por desconcentrar, en igual grado, tanto a los doctrinarios como a los mismos Ministros...”¹⁴⁸.

En tal virtud no existen elementos complementarios o colaterales o secundarios del tributo, sino requisitos o medios necesarios a contener en

¹⁴⁸ Cfr. DIEP Diep, Daniel. *Los elementos esenciales de los impuestos y la facultad reglamentaria*. Publicación en la revista Derecho Fiscal, Editorial Estrategia Tributaria, México, pág. 15.

las leyes fiscales para formalizar la relación tributaria bajo parámetros de aparente juridicidad”¹⁴⁹.

Antes de llegar a ser propiamente una relación jurídica, tuvo que pasar por su evolución, la cual se definía como el poder, el cual se vera en la escuela alemana a principios de siglo con el autor Otto Mayer. La definición de poder tributario es la fuerza pública derivada hacia las rentas del Estado.

La fundamentación del poder tributario como era entendido por Otto Mayer es la soberanía exclusivamente y la caracterización del vínculo entre la Administración Tributaria y los administrados como relación de poder, basada únicamente en la soberanía del Estado; en ningún caso como relación jurídica tributaria, trasunto de la construcción del Estado de Derecho, aunque solo fuera entendido esto como fruto de su autolimitación¹⁵⁰. A contrario, lo que ofrece el Estado de Derecho radica en haber elevado la relación tributaria de pura relación fáctica a relación jurídica; pero sigue existiendo el elemento de imposición, dando como resultado una subordinación y una superioridad, en el cual sigue siendo una relación pero no de intereses equilibrados.

Después hubo otras teorías mas apegadas al Estado de Derecho concluyendo: La consecuencia mas importante del sometimiento del impuesto al ordenamiento jurídico en el sentido del moderno Estado de Derecho es la creación y conformación de la relación jurídica impositiva.¹⁵¹

Ahora, dentro de la relación jurídica tributaria lo importante es saber de qué trata, si por tan solo los vínculos que se entablan entre la

¹⁴⁹ Idem. Diep Daniel, pág. 18

¹⁵⁰ Vid. DIEP Diep, Daniel. *La planeación fiscal hoy*. Editorial PAC, México 1996, pág. 78

¹⁵¹ Vid. CAZORLA, Luis María. *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*. Editorial Aranzadi, España 2002, pág. 78.

Administración y el administrado con vistas a la exigencia del débito tributario, lo cual se traduce en posiciones jurídicas de acreedor y deudor, o si, mas ampliamente, en su seno hay que entender comprendidas igualmente las situaciones de supremacía que disfruta el ente público, con la mirada puesta en facilitar el cobro tributario, esto es la potestad de imposición o tributarias.¹⁵²

¹⁵² Passim. Abordando esta temática ampliamente, daremos pauta a mencionar los autores mas importantes que tocan el tema de las relaciones jurídicas tributarias. Nawiasky: La obligación de pago no agota por si misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella, formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan las relaciones económicas. Aunque se podría decir que el pago es la obligación principal del sujeto pasivo, concordando con el autor, que se necesitan las demás obligaciones de los contribuyentes para cerrar el círculo como son las obligaciones procedimentales por parte tanto del sujeto pasivo como del sujeto activo. Hensel: Una renuncia a la actividad administrativa sería posible en tanto en cuanto los deudores del impuesto estuvieran dispuestos a extinguir con el pago la pretensión nacida con la realización del hecho imponible...el Estado debe prever con la actividad administrativa en el campo de la imposición, a fin de llevar a cabo efectivamente cuanto el Derecho le atribuye. Mas adelante califica esta actividad de procedimiento tributario, que es la transformación administrativa de la pretensión impositiva. El camino jurídico por el que se expresa esta realidad no es otro que el de la categoría de la relación jurídica, ya que también el Derecho Tributario Administrativo crea relaciones ordenadas jurídicamente o sea, relaciones jurídicas. El Derecho Fiscal surge como tal del Derecho Financiero en virtud que de los ingresos, específicamente las contribuciones son la base de estudio de la materia fiscal, pero también es cierto que proviene del Derecho Administrativo en cuanto al procedimiento administrativo que se lleva a cabo por parte de la autoridad para llevar a cabo los cobros y por parte del contribuyente las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que forman un todo para llegar a la obtención de los medios; se podría hablar que los procedimientos contenciosos son parte de las relaciones jurídicas entre la autoridad administrativa y el contribuyente, incluyendo en este caso a los tribunales jurisdiccionales. Blumenstein: Los divide en dos: 1) Derecho Tributario material: regula la existencia orgánica del impuesto, o sea los derechos y obligaciones que se desprenden de la relación jurídica impositiva, con respecto a sus titulares, a su objeto y a su detallada configuración. 2) Derecho Tributario Formal: se ocupa del procedimiento de actuación del impuesto, o sea, de los procedimientos necesarios para la determinación, la tutela jurídica y el reconocimiento del impuesto. Al referirse al derecho tributario formal y material se podría estar refiriendo al derecho sustantivo y adjetivo respectivamente en virtud que el primero se refiere a los elementos básicos donde se desprende los derechos y obligaciones; y el segundo la manera que se va a llevar o va estar encaminada para el pago de las contribuciones por parte de los contribuyentes hacia la autoridad hacendaría. Pugliese: Lo indica como una obligación omnicompreensiva, que engloba lo principal (obligación tributaria) y lo teóricamente secundario (situaciones activas o pasivas restantes atinantes al contribuyente). Como se dijo anteriormente, esto no es posible, a que el Derecho Fiscal proviene para la configuración de la obligación tributaria como es el Derecho Financiero y el Derecho Administrativo en cuanto a la obligación de contribuir al gasto público por medio del pago, así como el procedimiento que se tiene que seguir para ese pago, así como el cobro. Giannini El autor piensa que todo el conjunto de vínculos jurídicos a los que se han hecho referencia, en los que se manifiesta la estructura y la vida del tributo, constituye el contenido de una relación jurídica, que precisamente por su riqueza de contenido, se califica de compleja. Vanoni: Indica que el resto de las situaciones activas o pasivas que se relacionan con la obligación tributaria, revisten sustancialmente subordinada, no ya en el plano funcional. Berliri: Parece recoger la noción de la relación jurídico-tributaria compleja, en la que se mezclan todos los aspectos indicados, con perjuicio del tratamiento dogmático adecuado de las potestades tributarias o de imposición. Alessi en su teoría de la función financiera indica: “La función tributaria se presenta como un conjunto de poderes jurídicos (potestad tributaria), al cual corresponden deberes jurídicos de ejercicio dirigidos a la realización de una finalidad pública”. Los nuevos elementos que nos muestra en esta teoría es el de la función y potestad. Micheli complementa este estudio,

El procedimiento de imposición, es un instituto esencialmente diferente de una relación jurídica, en vista de que no existe correspondencia entre las diversas manifestaciones del deber tributario y el poder de imperio del ente público.¹⁵³ La imposición es un término que de primera mano no va con el derecho, en virtud de que la voluntad de las partes ya no se plasma de manera global, es decir, la voluntad del contribuyente pueda que no exista, siendo necesario este elemento para la relación jurídica. En cierta manera la cámara de diputados es un órgano que representa al pueblo y esta manifestando esa voluntad requerida para una relación jurídica tributaria.

En efecto, en el terreno de la aplicación de los tributos hay muchas actuaciones que no guardan entre sí vínculo causa-efecto que es propio de la categoría procedimental. Además, la creciente complejidad de las relaciones administración-administrados, de las que surge la denominada presión tributaria indirecta, produce que en punto a un mismo hecho imponible puedan reconocerse, a lo largo de la vida jurídica hasta su

quien escoge como centro de la construcción de lo tributario la potestad de imposición, considerada la potestad de imposición como una potestad administrativa dirigida a la aplicación de la norma tributaria al supuesto concreto, puede manifestarse a través de la pluralidad y una multiplicidad de actos que pueden corresponder a diferentes momentos del iter de concreción del derecho del ente impositor a la percepción del tributo.¹⁵² Este autor a pesar de reconocer, aunque no aparezca expresamente en su definición, la existencia de una situación de poder y otra de deber entre dos partes, el Estado y el ciudadano, estima que tal situación no responde a relaciones jurídicas propiamente dichas entre los particulares y el estado, sino que responde al desarrollo de la función de disciplinar la prestación coactiva debida por el particular al ente público; en otras palabras, como fruto de la incardinación de la supremacía pública en el seno de vínculo tributario, la categoría relacional, en la que la obligación tributaria desempeña un papel de mi primer orden, se vacía. Maffezzoni indica que el procedimiento de imposición entraña necesariamente la creación de un derecho subjetivo a favor del ente público. Del cumplimiento del presupuesto de hecho no puede nacer un derecho subjetivo al impuesto para el ente público, porque, como ya se ha dicho, de tal presupuesto pueden nacer sólo obligaciones jurídicas de los sujetos pasivos, sino únicamente puede nacer una potestad de imposición del ente público. El procedimiento, por tanto, genera el derecho subjetivo impositivo, que es en realidad una potestad de imposición del ente público. Por su parte Fantozzi, tras rechazar las categorías de la relación jurídico-tributarias compleja, potestad de imposición y función tributaria como vehículos capaces de acomodar todo el fenómeno tributario, opta por la del procedimiento de imposición como la más idónea a tal fin. La obligación tributaria adquiere un carácter instrumental respecto de la totalidad del procedimiento administrativo tributario, en lugar de ser considerada como final, tal y como resultaría del enfoque intersubjetivo de la relación jurídica tributaria compleja. Vid. CAZORLA, Luis María. *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*. Ed. Aranzadi, España, 2002, págs. 80-102.

¹⁵³ Ídem. Pág. 102.

transformación en un rendimiento para la Hacienda Pública, más de un acto principal, si se entiende por tal, aquel que tiene efectos jurídicos apreciables para el sujeto pasivo y se cierce sobre una materia que cobre cierta autonomía, que tenga relevancia externa. Por ello mas que procedimiento de imposición se ha de hablar de procedimientos de imposición o, mejor aún, de procedimientos en materia tributaria.

Cazorla resume de la siguiente manera: “Visto lo anterior, si se pueden descifrar en la parte estructural u organizativa del tributo situaciones activas y pasivas principales que son correspondientes, puesto que se trata de un derecho subjetivo que guarda nexo esencial con una obligación, se podrá hablar de relación jurídica en este sector del tributo. Sin embargo, esta categoría nada tiene que ver con la llamada relación jurídica compleja, esquema que ha traído más bien que mal a la construcción del Derecho Tributario¹⁵⁴.

Estudio de las dos categorías.

Lo que se pretende con el estudio de las dos categorías, es encontrar una que entrañe la solución para todos los interrogantes que la construcción científica del Derecho Tributario plantea; categoría que abrace hasta el más recóndito lugar del espacioso objeto de conocimiento tributario. Si se arranca así, se hace con un mal pie en terreno tan resbaladizo; por lo que se debe enarbolar erguidamente el postulado de la complementariedad categorial como el más indicado a la hora de abordar lo científico-tributario¹⁵⁵.

El Derecho Tributario cambia de eje en estos últimos tiempos y pasa de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible a ser un Derecho

¹⁵⁴ Ídem. Pág. 105

¹⁵⁵ Ibid.

de la liquidación del tributo. Bien entendido que tanto un momento como el otro son importantes y cumplen su cometido; pero se percibe con facilidad en la doctrina que así como antes se asistió a un período de glorificación del hecho imponible, ahora los intentos se encaminan cada vez con mayor intensidad a desentrañar el calor que la actuación de la Administración tiene para la vida del tributo.¹⁵⁶ La diferencia esencial entre la tesis de la relación jurídica tributaria y los nuevos enfoques consiste, de una parte, en haber trasladado el centro de gravedad de esta rama jurídica desde el presupuesto de hecho a sus efectos jurídicos, es decir, a las situaciones jurídicas subjetivas que el ordenamiento hace surgir de su realización¹⁵⁷.

De la época en la que el centro de gravedad de la construcción científica- tributaria se emplazaba en el núcleo relacional de la estructura del tributo proviene la equivocación de querer englobar en dicha categoría todo lo tributario.¹⁵⁸ Lo que se puede apreciar es que estas dos categorías han sido envueltas por nuestra Constitución y en su mayoría por las constituciones del mundo, aplicando en los principios constitucional-financiero, tomando los elementos estructurales y los funcionales.

Recuérdese que, dentro de la necesaria existencia en una parcela del conocimiento de categorías homogéneas que, junto a otros requisitos, permitan mantener su carácter científico, ha de tenerse presente el postulado de la complementariedad categorial que, junto a las ideas de coexistencia categorial y aplicación categorial preferente, autorizan la coexistencia dentro de un mismo sector de conocimiento homogéneo, de varias categorías jurídicas puestas al servicio de su científicidad¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Ídem. pág. 106

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ Ídem. Pág. 107

¹⁵⁹ Ídem. Pág. 110

- **Concepto del supuesto de no sujeción.**

“La no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable, por que la actividad del presunto sujeto pasivo no se realiza, en la realidad jurídica tributaria, la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria; en síntesis, así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de los sujetos, lo que queda por fuera del hecho imponible, es el ámbito de lo no sujeto”¹⁶⁰. Con esta definición se podrá resumir en gran parte lo que es la planeación fiscal, dándose de dos maneras: de manera natural y la otra creando situaciones jurídicas para no caer en el hecho generador. Esto sería difícil de comprender, ya que el caer de manera natural en los supuestos de no sujeción contempla un conocimiento básico o profundo de la ley; dando un ejemplo para esclarecer esta situación. Una persona física se quiere dedicar a la actividad de la construcción pero no cuenta con los recursos económicos necesarios para iniciar por lo que solicitará esos recursos y dependiendo como los solicite el dinero, es como se va a dar el hecho generador o la no sujeción, ya que si es en virtud de un crédito fiscal tendrá que pagar sobre los ingresos acumulables que esta genere, pero si lo hace por medio de una sociedad esa captación de recursos y lo hace por aumento de capital; o bien crea un fideicomiso donde los que aportan dinero y terreno para la construcción son parte de esta figura jurídica podrá disminuir total o parcialmente el pago de impuestos; pero si también se entera de las facilidades que contiene los artículos 223 y 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la sección de los fideicomisos para las inmobiliarias, podrá tener mayor oportunidad de no caer en la sujeción del impuesto ya que dejaría de pagar el impuesto al activo y otros estímulos mas. Por eso

¹⁶⁰ Cfr. GONZALEZ García. *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Porrúa. México 2005, pág. 180

se dice que no caer en la sujeción de manera natural depende de los conocimientos que se tengan al momento de la creación de la inmobiliaria.

La segunda clasificación que indicamos la cual no viene explícitamente el beneficio fiscal que se pueda obtener pero tampoco la ley lo está negando a que lo pueda hacer, donde no tienes una forma de demostrarlo, pero sí aplicar el principio “lo que no está establecido en la ley está permitido”.

- **No sujeción y exención.**

En ambos no surge la obligación de pagar las contribuciones, pero en las exenciones sí se realiza el hecho imponible, ya que estos sujetos sí están contemplados en la ley y realizan el acto previsto en la ley misma; en cambio en la no sujeción nunca se realiza el hecho imponible que determina la ley para el pago de contribuciones. En el caso de la exención tiene que haber dos supuestos, una que indica la obligación del pago de tributos cuando se junta el hecho imponible y el hecho generador y la otra que indica que están exentos del pago, por así convenir a los intereses de la sociedad, ya sea por que se quiere promocionar tal o cual actividad o por el simple hecho de estar empezando tal actividad, para que tengan oportunidad de afianzarse en su actividad.

La base del tributo es un aspecto muy importante y difícil de encontrar, ya que no hay una regla propiamente dicha para marcar la base, por ejemplo se tiene actualmente que el Impuesto Sobre la Renta es la tasa única del 28% para personas morales y hasta el 28% para personas físicas. En el impuesto al valor agregado es del 15%, cuando antes era del 10%, respecto al pago del impuesto sobre importación, se toma de una tabla contenida fundamentalmente en los valores de las mismas mercancías. La base se podría determinar de acuerdo a varios factores:

- que no sea ruinoso para los contribuyentes.
- de acuerdo a la economía del país se podría situar la base.
- de acuerdo y directamente al gasto público.

La base imponible y sus elementos. Los elementos de la base imponible son:

- a) La tarifa o tasa
- b) Las deducciones para lograr la base imponible.

Se puede afirmar que las deducciones son elementos que el legislador tiene en consideración para disminuir la base de imposición. Esta situación aparece en el impuesto al ingreso global de las empresas, en que los contribuyentes pueden deducir devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones llevados a cabo en un ejercicio fiscal; costo de mercancía, depreciación de activos tangibles y amortización por pérdidas ocurridas en ejercicios anteriores, pérdidas por créditos incobrables, gastos estrictamente indispensable del negocio, etcétera.¹⁶¹

La forma de aprovechar las deducciones en la planeación fiscal, es únicamente si las finanzas y la economía de la empresa o de la persona física lo permite, es decir, para poder disminuir los ingresos acumulables son con deducciones que tal vez no sean indispensables para el contribuyente en ese momento, que podrán servir en un momento dado y en ese momento ayuda a que las utilidades fueran menores. Es preciso señalar que el aparentar haber tenido deducciones o inventar deducciones, ya no es parte de la planeación fiscal; una cosa es premeditadamente

¹⁶¹ Ibid.

hacer gastos con el único fin de bajar la utilidad gravable y otra comprar facturas, inventar servicios, etc.

El objeto de la obligación fiscal es dar, hacer o no hacer, siendo igual el objeto al de la obligación civil. En cambio el objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo; por que mientras no se ubica en el supuesto de la ley, la obligación no nace, más sin embargo el objeto del impuesto existe en la hipótesis de la norma jurídica, de ahí la independencia de ambos objetos y su necesaria distinción y separación.¹⁶² Por objeto del tributo ha de entenderse el soporte material de la imposición o, en términos mas frecuentes en nuestro lenguaje fiscal, la materia imponible o la riqueza gravada... gravar la riqueza es así el fin primario, fundamental, del impuesto. Se puede decir, por tanto, que gravar la renta, el patrimonio o simplemente la riqueza del contribuyente es el objeto del tributo. “La expresión objeto material del tributo, entendida ahora como la riqueza gravada, se refiere así a las cosas sobre las que recae el tributo, a los bienes económicos, sobre los que pesa; los bienes sujetos, los bienes gravados. Gravar dice Moliner, es imponer sobre una cosa una carga o contribución o cualquier clase de pago”¹⁶³.

Por otra parte, en su tarea delimitadora de los distintos hechos imponibles, el legislador puede proceder en dos maneras. Puede reflejar los rasgos generales de un determinado hecho (por ejemplo, los actos jurídicos documentados) y proceder después a las oportunas especificaciones de este hecho así descrito (documentos notariales, letras de cambio, certificaciones expedidas por la Administración, etc.), de tal

¹⁶² Vid. SANCHEZ León, Ob Cit, págs. 292 y 293. Ver nota 72.

¹⁶³ Cfr. FERREIRO Lapatza, Ob. Cit., pág. 41. Ver nota 52.

forma que sólo la realización de estos hechos así especificados haga surgir la obligación tributaria. O bien puede describir en forma definitiva y final, sus ulteriores especificaciones los rasgos de un hecho, de tal forma que siempre que se realice este hecho dé origen al nacimiento de la obligación de contribuir.¹⁶⁴

¹⁶⁴ Idem. pág. 43.

Sección 2 Causas subjetivas y objetivas por las que se genera la planeación fiscal.

a) Introducción.

La falta de captación de recursos en el País, no es una mera coincidencia ni un mero infortunio, ya que hay razones expresas por las que no se esta dando el fin de la recaudación al gasto público. Por una parte la Hacienda Pública indica que los contribuyentes cada vez actúan mas con descaro en las planeaciones fiscales y se sienten con el derecho cada vez mayor de no pagar, aunado de que se utiliza mucho la defensa fiscal; por lo que respecta a la autoridad indicamos que nunca se aprecia en donde se gastan las contribuciones hechas, no se ven reflejadas directamente y por último la corrupción que existe en esos niveles tanto del gobierno como particulares.

Estos argumentos que se han vertido a través del tiempo, son ciertos, pero con poco poder jurídico, mas éticos y morales que otra cosa. El valor de estos argumentos depende desde el punto de vista que se vean, por una parte, es cierto que los Tribunales Contenciosos Administrativos se encuentran llenos de expedientes por parte de contribuyentes, pero es engañoso por que realmente ni el 20% de los contribuyentes han utilizado alguna vez un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal e Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que la cultura de la defensa fiscal está por debajo de los verdaderos reales que se tienen. La corrupción no es un problema nada mas de las autoridades hacendarías, sino de todo el país, ya que se puede

demostrar que es casi una cultura del mexicano, dándose en los ámbitos de gobierno, de la iniciativa privada, familia, etc.

Parte de la solución es fomentar la actividad económica entre los particulares, en la que se sienta un bienestar común para toda la gente.

b) Ejercicio indebido del servidor público y falta de democracia.

Una de las causas por las que principalmente el contribuyente acude a la Planeación Fiscal, a los tribunales contenciosos, al amparo, es por las intransigencias que comete el servidor público de las diferentes autoridades hacendarias. Se supone que al final de un procedimiento contencioso administrativo se resuelve el problema en forma particular, pero seguirá teniendo ese problema todos los contribuyentes que estén en la mira de revisión por parte de ese funcionario, por lo que para poder acabar con ese vicio de arbitrariedad es necesario cuando se detecta el problema y después de su estudio haya un delito de ejercicio de servicio público hacerlo valer ante la autoridad correspondiente¹⁶⁵.

Analizando el ejercicio indebido del servidor público Guerrero Aguirre indica: “que si bien nuestros gobernantes actúan con mayor transparencia, bajo un esquema de rendición de cuentas más estricto, los ciudadanos siguen desconfiando de sus representantes, y en muchas ocasiones consideran como inútil cumplir con sus obligaciones fiscales, en la creencia de que sus impuestos no se aplican de la manera correcta”¹⁶⁶.

Dentro de un fórum internacional sobre democracia indicaron que era necesario que los gobiernos envíen a la sociedad un mensaje de

¹⁶⁵ Vid. Anexo 4

¹⁶⁶ Cfr. GUERRERO Aguirre, Francisco. La Declaración de Estambul y el futuro de México. Publicación del el Financiero de fecha 4 de julio de 2007, pág. 3.

credibilidad sobre los sacrificios que ésta, en muchas ocasiones, tiene que sufrir, con el propósito de que las políticas propuestas por el gobierno resuelvan problemas específicos. Uno de los puntos principales fue:

- Es importante que los mecanismos de mediación estructurados hacia el interior de los gobiernos, gracias a los indicadores estadísticos, tengan la capacidad de construir un nuevo sistema de mediación que vaya mas allá de las referencias tradicionales como el Producto Interno Bruto o la mediación de la inflación.

Este es un punto importante ya que si volteamos a los antecedentes para poder promover una reforma fiscal, económica y financiera, siempre el gobierno busca la manera de dar una explicación a la sociedad referenciado de acuerdo al Producto Interno Bruto o a cuanto a aumentado la inflación, por lo que necesitamos otras maneras de poder dar a la población la información que se capte, que se entienda, cambiando la cultura mexicana del como proporcionar la información por parte de la Administración Pública.

c) La actitud del contribuyente.¹⁶⁷

¹⁶⁷ Pero la actitud de los contribuyentes a fines de los años 90 es diferente debido a las marcadas diferencias del medio económico subyacente. En la actualidad, los contribuyentes permanecen inactivos porque la carga impositiva que sufren tiene lugar en un período de crecimiento de los ingresos acompañado por una inflación relativamente baja. El fisco, que es siempre explotador, puede durante estos períodos, extraer una mayor participación del producto nacional sin provocar reacciones mayores. Al actuar así, un fisco codicioso puede asegurarse su propia liquidación ahogando el mismo crecimiento del cual se alimenta. Es paradójico que las reformas económicas generales, producidas debido a las reiteradas sublevaciones tributarias anteriores, generaron un crecimiento que, a su vez, ha sido causa del surgimiento de este último fracaso, es decir, la voracidad fiscal que destruye el progreso. ¿Fue inevitable esta secuencia de sucesos que observamos? Las instituciones a través de las cuales se produjeron estos patrones son, por sí mismas, variables, y están sujetas al desarrollo evolutivo y a la reforma dirigida en forma explícita. Pero las respuestas políticas a las presiones electorales que ocurren a través de cambios de políticas dentro de las estructuras institucionales, sin cambios concomitantes en esas instituciones, pueden verse rebalsadas por la realimentación entre la dinámica de los cambios exógenos y la estructura institucional. Una genuina reforma institucional requiere la presencia de empresarios innovadores de la política capaces de usar los instrumentos de preferencia de los electores a fin de introducir, no sólo cambios en los modelos de las políticas, sino también cambios en las estructuras que generan tales modelos a través del tiempo y bajo condiciones cambiantes. Con respecto a esto último, los políticos que respondieron a la sublevación tributaria no lograron aprovechar la oportunidad que se les brindó. Vid. http://www.eumed.net/cursecon/textos/Buchanan_contribuyente.pdf. Consulta: 3 de Agosto 2007.

Aunque ya se ha precisado que la planeación fiscal no es sinónimo de evasión fiscal, pero si se debe mencionar que se ha confundido estos dos términos, llegando a existir dos clases, las que planean de forma legal y las planeaciones ilegales, pero también existen otras clasificaciones que son:

- Voluntarias
- Involuntarias
- Por ignorancia
- Mala fe

Estas últimas, por si solas se definen y las dos también encuadran en delitos fiscales, ya que como se recordara la ignorancia no exime de la responsabilidad que esta pueda traer al que desarrolla la planeación en forma gradual, siendo mas ligera la pena para el que lo hace de forma ignorante y mas grave para el que ya lo hizo ver en un pago provisional, declaración, anual y dictamen ya que consiente la evasión de las contribuciones.

d) Exenciones en materia tributaria.

El artículo 28 Constitucional¹⁶⁸ en su primer párrafo indica expresamente y sin lugar a interpretaciones que las exenciones en los impuestos quedan prohibidas, por lo que bajo ese supuesto se estudiara el tema. Para poder aceptar una exención de impuestos tendría que darse

Conferencia pronunciada el 2 de junio de 1999 durante el acto académico de entrega de diplomas a los profesionales que completaron una de las cuatro carreras de posgrado de ESEADE.

¹⁶⁸ En el año 2007 hubo una serie de reformas al artículo 28 Constitucional. **Decreto por el que se reforma el párrafo sexto del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Primero.-** Se reforma el párrafo sexto del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue: **Artículo 28...** El Estado tendrá un banco central que será autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración. Su objetivo prioritario será **promover crecimiento económico**, procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional, fortaleciendo con ello la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado. Ninguna autoridad podrá ordenar al banco conceder financiamiento.

muy claro los hechos que motivan esos actos, como sería en primer lugar la pobreza, que tal vez sea el único motivo por el que puede dar estas facilidades fiscales¹⁶⁹.

La mayoría de las exenciones no tiene un razonamiento jurídico del por que se motivan dando paso a la incertidumbre jurídica a la población, por que para algunos es posible y para otros ni pensarlo. La ley del Impuesto sobre la Renta a los de régimen de personas con actividad empresarial por actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas les exime por los ingresos que tengan de estas actividades, pero realmente no hay una justificable, ya que algunos de ellos viven en la riqueza y otros mas en la pobreza, por lo que tal vez esta exención no tenga que ser sobre la actividad, sino por el monto o ingresos que estas personas generen y que esos ingresos que se obtienen sean comprobables con rigor al momento de llevar una exhaustiva auditoria.

En cuanto al artículo 15 de la ley de IVA relativa a las exenciones es mas notorio, ya que exime los conceptos de ingreso a los poseedores del suelo, lingotes de oro, el servicio público terrestre de personas, marítimo internacional de bienes, el aseguramiento de riesgos agropecuarios y de vida, los intereses percibidos por bancos, afianzadoras, aseguradoras, hipotecarias, etc¹⁷⁰, personas con un prospero negocio la mayoría de ellos, sin una justificación real, siendo mas posible intereses particulares de algunos.

No es posible que se viva en una democracia o que se diga que se vive en ella, cuando el poder lo tienen nada mas algunos de los mexicanos; y si todavía se agrega que a estas personas se les da el beneficio de la

¹⁶⁹ Vid. Anexo 5

¹⁷⁰ Vid. DIEP Diep, Daniel. “*El faraónico secreto de las exenciones tributarias.*” Revista Defensa Fiscal Editores Estrategia Tributaria, julio del 2006.

exención tributaria en las diferentes contribuciones. A las personas con bajo ingreso se le cobra derechos, impuestos, etc., por la más mínima excusa y a las grandes operaciones multimillonarias en la bolsa de valores y compañías de aviación sigan exentas en algunas de sus tributos.

Los principios constitucionales al parecer son una especie de entrenamiento que se da a los pobres para que jueguen a la justicia en los tribunales, dando cada quien una definición de lo que son los principios, combatiendo que se respeten los principios por que así se cree correcto, mientras se sabe que los principios a grande escala no se respetan. Indican las autoridades: “se tienen que respetar los principios, pero las grandes empresas nacionales y multinacionales quedan fuera del juego por que ellos no participan”. Esta aseveración no es demostrable pero es el sentir del que está realizando esta tesis, en virtud únicamente de la experiencia.

Esto que está ocurriendo actualmente con los tributos se refleja en todo el País, para que la gente esté tranquila se le promete unos empleos de las empresas de los señores ricos para que no haya problemas sociales, pero la realidad es que la injusticia se va viendo cada vez mas, la miseria y la pobreza se refleja en todo su esplendor en el que puede llegar el momento de ingobernabilidad en el País. Las reglas de oro para una posible exención serán:

- que sean para actividades que necesiten de la exención para proyectarse
- que sean temporales
- que se lleve un control por parte del Gobierno

Las resoluciones que han dictado los tribunales y la Suprema Corte de Justicia de la Nación son incongruentes y principalmente con el artículo 28 constitucional; es por eso que en el capítulo anterior tanto se habló de la posible deshonestidad de los tribunales administrativos y

judiciales, ya que son totalmente incongruente sus interpretaciones con la realidad y la claridad que da la Constitución.

En el siguiente apartado se hará un estudio final sobre la no aplicación de las exenciones¹⁷¹ y sí de los subsidios, ya que como se sabe, la diferencia es marcada y con esto lograríamos un mejor entendimiento de la ley y una reforma fiscal fundamentada y apropiada para estos tiempos.

Con el tema de las exenciones se podrá observar un tipo de planeación que aunque es legal, si es aprovecharse de la misma ley para pagar menos impuestos. El tema de las exenciones deja muy abierta la posibilidad para que los contribuyentes obtengan un beneficio real, el cual consiste en tomar las leyes tan generales que existen, el cual permite beneficios aunque no vaya dirigido a algunas clases de actividades; y ahí es donde cabe la posibilidad de llamarlo evasión fiscal, pero se vuelve a insistir, si la ley me lo permite no tiene por que equipararse con algún tipo de delito, ni tiene por que haber una sanción administrativa para ese contribuyente.

¹⁷¹ “Como ha quedado apuntado, las constantes críticas hechas al aludido texto constitucional, en atención a la necesidad de que si se permitan las exenciones fiscales, provocaron que el Constituyente permanente le hiciese un agregado; el nuevo texto indica: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos (as) las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes". Si se interpreta adecuadamente el agregado, desde el punto de vista gramatical, se verá que el mismo solamente vino a ser confirmación del contenido original del precepto, y de ninguna manera indicó que con el mismo se corrigiese o aclarase el primitivo texto, pues lo único que dice es que quedan prohibidas las exenciones de impuestos, de acuerdo con las leyes. Todo mundo sabe que lo que pretendió hacer el Constituyente permanente fue establecer una excepción a la prohibición indicada, cuando así lo estableciesen las leyes, pero la idea se frustró.” Cfr. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/94/art/art4.htm>. Consulta: 14 Mayo 2008.

e) Subsidios, estímulos, exenciones, condonaciones y facilidades fiscales

La legislación y la doctrina definen subsidio de la siguiente manera: “beneficios o apoyos de carácter económico a cargo del Estado para auspiciar el desarrollo de las actividades económicas de interés general, que tradicionalmente realizan los gobernados o particulares”¹⁷²

Estos beneficios se encuentran regulados en:

- Ley de Ingresos de la Federación
- Presupuesto de Egresos
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Ley de Coordinación Fiscal
- Decretos del Ejecutivo

Unos se encuentran regulados en los gastos y otros en los ingresos

f) Resoluciones de los Tribunales.

Es un hecho que las autoridades judiciales como los juzgados de Distrito, los Colegiados y los Tribunales Contenciosos Administrativos elaboran un excelente trabajo en sus conclusiones, con un sentido de responsabilidad y una imparcialidad notable¹⁷³; pero se ha notado en estos últimos años que conforme se van interponiendo los amparos en los cuales se había dictado a favor del particular, se van encontrando recovecos al amparos y empiezan a salir con diferentes efectos hasta llegar al punto donde no se conceda el amparo. Si hay términos jurídicos en los que se

¹⁷² Cfr. Revista de Derecho Fiscal. Editores Estrategia Tributaria., México. 2006.

¹⁷³ Vid. Anexo 6

esté sustentando dicha sentencia y se apegaba a derecho no tiene por que haber controversia; pero el hecho es que las nuevas jurisprudencias que van en contra de los particulares no parecen tener mucho sustento jurídico, mas bien se puede ver como una forma de justificarse para no conceder el amparo, pero en criterios muy diversos sin fundamentación; se tiene el ejemplo del impuesto sobre gratificaciones a los trabajadores asalariados, donde los primeros años y bajo la misma ley y los mismos argumentos hechos valer en el agravio, cambiaba el criterio y ya no permitía solicitar la devolución.

Una alumna analizando, cuestionando, hizo la siguiente pregunta ¿Por qué no es posible ganar un amparo si tengo el fundamento legal para lograrlo? Lo único que ella entendía en esos momentos o lo que le había enseñado la mayoría de los maestros era que si encontraba una ley que no estuviera apegada a la constitución y a los principios generales del derecho tendría que declararse ilegal e inconstitucional. No siempre sucede así, como decía Kelsen en su libro “Teoría Pura del Derecho: “hay que separar el derecho de todos los factores externos al mismo”¹⁷⁴; los factores políticos y sociales intervienen malamente en las decisiones de los magistrados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El hecho de que todos los trabajadores asalariados interpusieran su amparo y solicitaran su devolución, era un factor que afectaría mucho a la economía y patrimonio de la Hacienda Pública. La ley se reformó para que ya no hubiera mas amparos, pero la autoridad todavía daba la oportunidad de interponer amparos por las leyes del 2002 y 2003, por hechos que ya habían sido consumados gracias al criterio de varias jurisprudencias que daban la oportunidad de interponer consulta ante la autoridad recaudatoria para motivar el acto, y poder solicitar la devolución del pago de lo indebido que habían hecho en los años que se mantuvo la ley.

¹⁷⁴ Cfr. KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, 13ª ed. Traductor Vernengo Roberto J., Editorial Porrúa, México, 2003, pág. 15

Se cree justa la devolución de un impuesto que se ha declarado inconstitucional y que no tienen por que pagar los trabajadores, es un factor importante para que el contribuyente tenga confianza en la política fiscal, pero cuando la autoridad, tanto el poder judicial y el ejecutivo tratan de impedir a toda costa la no devolución de esos impuestos, merma la confianza en las autoridades. Las nuevas jurisprudencias para evitar la sentencia favorable y por ende la devolución no se cree que contengan resoluciones jurídicas sino políticas, para evitar un menoscabo en el patrimonio del Gobierno; no se trata de devolver algo que le pertenece a Hacienda, ya que nunca le perteneció. En otros países cuando la autoridad Hacendaria visualiza una contribución que no le correspondía, lo hace notar mediante una devolución automática sin ningún preámbulo, sin necesidad de que el particular haga algo por pedirla; esto genera un clima de confianza para hacer pagos de las contribuciones correspondientes.

g) No restricciones tributarias.

La palabra absolutismo según el Diccionario de la Real Academia Española deriva de la palabra “absoluto”, que a su vez significa: ilimitado, sin restricción alguna. Bajo las palabras de “interés público” y “gasto público”, el gobierno justifica legalmente todas sus arbitrariedades; si el gobierno necesita dinero por haber tenido una mala administración, por haber apoyado a los ricos en sus negocios que no salieron fructíferos, por los gastos innecesarios que realizan a diario; el contribuyente es el que paga todos esos errores con impuestos y en general contribuciones inventadas y sin legalidad, los cuales han surgido desde Porfirio Díaz con impuestos tan tontos como el de culto y clero y terminando en nuestra época actual con el impuesto suntuario.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Vid. DIEP Diep. Daniel. “Absolutismo tributario”, Ediciones Tributarias, México, julio 2001, pág. 3

Todos empezamos a creer que es cierto lo que dice el gobierno “si no ampliamos la base, si no se aumentan los impuestos el país se irá a la ruina”. Durante la historia de este país siempre se he aumentado la base y se sigue igual, simplemente tratan de dar soluciones temporales con esas tan fuertes obligaciones que solicitan; pero la verdad es muy diferente¹⁷⁶.

Al momento que se hizo la transición en nuestro País en el 2000, hubo un cambio estructural en la Administración Pública queriendo evitar la corrupción y otras artimañas y aunque no hubo una cacería de brujas, si se solicitó investigar los posibles casos de enriquecimiento ilegítimo y responsabilidad de servidores públicos. La Comisión Intersecretarial para la Transparencia y el combate a la corrupción en la Administración Pública Federal que se creó a finales del 2000 perseguían los siguientes objetivos:

- Prevenir y abatir la corrupción
- Controlar prácticas de corrupción
- Sancionar las prácticas de corrupción
- Lograr la participación de la sociedad

Hasta ahora, se ha visto mucho control sobre los servidores públicos, sobre todo los del Servicio de Administración Tributaria, pero a lo único que se ha llegado es a lo mucho una inhabilitación del personal, pero la mayoría ha quedado en una investigación. Esto es concerniente, ya que la cacería de brujas se siguió hasta los contribuyentes; y es importante mencionar que no se esta diciendo a los evasores; sino a los contribuyentes que pagan impuestos y que aún así los presionan y no les dejan vivir tranquilos.

¹⁷⁶ Vid. Anexo 7.

El reflejo del absolutismo tributario trae como consecuencias que los contribuyentes piensen la manera de cómo no hacer pago al fisco, ya sea en planeación fiscal o en una franca evasión de impuestos y se vuelve a lo mismo donde los particulares tratan de ser oportunistas con cualquier movimiento de lagunas, confusiones en la ley, donde los mas perjudicados sigue siendo la sociedad misma y sobre todo los que no tienen recursos para una buena asesoría pagan impuestos de más que nunca les correspondió pagar.

h) Opciones del Derecho Fiscal.

Si muchas veces los empresarios quieren hacer alguna estrategia fiscal, hace alguna inversión para el beneficio social, alguna redistribución de las riquezas, le pensará mas de dos veces para poder hacerlo; la frase de los empresarios es “prefiero dormir tranquilo”. Esto es preocupante en virtud de que no quiere arriesgarse a seguir algo totalmente legal, por miedo a represalias de la autoridad y sobre todo a la ineficacia de las leyes, las cuales muchas veces son obscuras y con preferencias hacia el gobierno, por lo que se tiende a declinar la opción de mejorar.

Esto trae como consecuencia la falta de conciliación con la autoridad, de negociar para hacer un proyecto juntos; y si llega a ser posible ese acuerdo fue por algún acto de corrupción, sin llegar a obtener una verdadera seguridad jurídica; teniendo como resultado la poca fe en las leyes.

i) Falta de sistema fiscal adecuado.

La sociedad y el gobierno hablan de una renovación al sistema fiscal en nuestro país, pero en realidad no se sabe cuales tendrían que ser esas reformas o esa nueva estructura como lo indica el siguiente párrafo: “a

pasado otro año y las reformas estructurales no han llegado, se han juntado estudiosos del Derecho, Colegio de abogados fiscalistas, Colegio de contadores, universidades y se sigue en las mismas. Los legisladores han hecho caso omiso a cada propuesta no importando el bienestar de los mexicanos, sino las ideas partidistas, y la ambición de poder¹⁷⁷. No se ha podido resolver en forma definitiva las adecuaciones para una reforma estructural, pero sí se han puesto de acuerdo en una cosa: la simplificación de la forma de cálculo y pago de las contribuciones, tasas más bajas para promover la inversión y fomentar el empleo.

En cambio se a tenido aprobación para que las políticas recaudatorias sean mas agresivas afectando a la poca población de contribuciones que han resistido esta situación por años. La autoridad hacendaría cobra los supuestos créditos, las contribuciones como si el contribuyente jamás hubiera pagado un peso, le realizan visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, procedimientos en materia aduanera como si se fueran a ir del País y dejarán una gran deuda a la Nación. Lo peor de todo, es que realizan los actos administrativos de una forma ilegal y con un derecho absoluto como si fueran ciertos los hechos, tratando de aplicar hasta los delitos fiscales para que se intimidan todavía mas.

Si el contribuyente piensa tener un saldo a favor por que así se determina en sus pagos provisionales y declaración anual y lo hace valer por medio de una simple devolución; inmediatamente la autoridad hacendaría le realiza una visita domiciliaria, determinándole multas fiscales por supuestas falsedad de declaraciones y en la mayoría de las veces antes de que se haga una contestación a la petición de la devolución, dejando al contribuyente atemorizado para que cambie su declaración por un saldo inferior o mínimo, esto con la finalidad de que no ejerza su

¹⁷⁷ DIEP. Ob. Cit. pág. 5. Ver nota 175.

derecho de petición. Es cierto que la autoridad hacendaría tiene facultades de revisión, pero no le da derecho a un hostigamiento y persecución constante, que deriva principalmente, y si es que se atreve en una defensa fiscal. Se tiene que tener en cuenta que los empresarios son los responsables de generar empleos, inversión, etc, donde tiene que haber una comunión entre gobierno y particulares, donde ninguna de las partes se sienta defraudado.

j) Política fiscal recaudatoria.

La política fiscal se ve reflejada en el Plan Nacional de Desarrollo del País y consiste: “en la proposición de objetivos y fines que, con base en criterios de orden práctico y mediante una regulación jurídica adecuada, permita al Estado obtener del gobernado ingresos necesarios, para poder afrontar el gasto y los servicios públicos que consiste en regular las relaciones del Estado y sus gobernados y así lograr, de la manera mas eficaz posible, la distribución equitativa de la riqueza”¹⁷⁸.

Los elementos a sacar de esta buena definición son:

- a) Hay objetivos para perseguir un fin del Estado
- b) Una regulación jurídica
- c) Obtención de ingresos por parte del Estado
- d) Ese dinero se ve reflejado en el gasto público y en los servicios públicos.
- e) Se busca la relación del Estado con el contribuyente para llegar a la distribución de las riquezas¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Cfr. ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto. *El delito de defraudación fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2001, pág. 30

¹⁷⁹ Vid. anexo 8.

La connotación a la que se a definido como política fiscal es tal vez una forma inadecuada de haberla tratado. La estrategia a seguir por parte del Estado es cómo se le va a cobrar a los ciudadanos las contribuciones y, en general, de los derechos para satisfacer las necesidades inmediatas del pueblo mexicano. Si analizamos bien la definición esto es solo una parte de la política fiscal, dejando rezagado por parte del Estado el como va a estimular la economía y los empleos para que haya mayor número de cobro de impuestos, quedando ahora así completa la definición.

La autoridad se ha concentrado en aumentar la base gravable de los mismos contribuyentes, es por eso que no ha funcionado en un cien por ciento las reformas fiscales y si aumentado el número de demandas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de los Amparos ante el Poder Judicial. Respecto a la descentralización del poder recaudatorio y de mayor facultades a las Entidades Federativas y a los Municipios el esfuerzo ha sido poco; los artículos constitucionales que hablan al respecto son muy ambiguos en este tema, ya que cuando se quiere hace un despegue de las facultades de los Estados y Municipios como las reformas al artículo 115 constitucional a partir de 1982, en donde se inicio un proyecto para mayor recaudaciones locales terminando en un simple deseo de cambio y no apoyo a los Gobernadores sobre sus propuestas de mayor captación de recursos a sus entidades.

A veces la política fiscal llega a ser rebasada por las propuestas del ejecutivo y la creación de leyes por parte de los legisladores, creando un clima de incertidumbre entre los ciudadanos, ya que se obliga a estos últimos a cumplir con normas con poco sustento jurídico en la cual no se tiene a veces ni la intención de quererlo pagar. El principio de presunción de las normas la cual se define como que todas las normas y actos administrativos por parte de la autoridad son legales hasta que no se demuestre lo contrario por el particular en juicio; acarrea problemas tan

fuertes como el quebrantamiento de los básicos principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad¹⁸⁰, dejando un vacío e incertidumbre. El querer alcanzar los objetivos económicos y la finalidad del bienestar para el pueblo, trae consigo actos irregulares por parte del poder ejecutivo y legislativo; esto se demuestra en los diferentes impuestos que han surgido a través los años, como el impuesto suntuario que ya comentamos en páginas anteriores, donde fue creado un nuevo impuesto que de antemano sabían que se iba a declarar ilegal e inconstitucional desde antes que se publicará en el Diario Oficial de la Federación, otro ejemplo se tiene la exención del pago del Impuesto sobre la Renta a las gratificaciones que reciben los trabajadores en el transcurso del año en la ley del 2002 y 2003 donde según las estadísticas ni el 3 por ciento de los trabajadores de la iniciativa privada interpusieron amparo en contra de que los trabajadores de gobierno no tenían que pagar dichas contribuciones y ellos si; trayendo como consecuencia que en esos dos años el resto de los causantes pagaron impuestos que provenían de normas ilegales e inconstitucionales.

Retomando el tema del impuesto suntuario sobre artículos de lujo, fue una idea que aunque incongruente tenía bases jurídicas, así como buenas intenciones; pero no se tomo en cuenta, que al momento del elevado porcentaje a pagar sobre dicho impuesto, no se logró una mayor recaudación, sino al contrario, disminuyó la venta de los productos como la joyería, dejando a los productores mexicanos en una crisis y hasta el cierre de los negocios, ya que el consumidor se fue a comprar al extranjero los productos.

Después que se demuestra que muchas de las leyes son inconstitucionales e ilegales y que el contribuyente no pago con sus

¹⁸⁰ Para el estudio de estos principios véase la segunda parte, capítulo 1, sección 1 de esta tesis.

supuestas obligaciones, se le finca un crédito y lo que es peor un delito de defraudación fiscal. La autoridad hacendaria tiene que tener un estudio sobre los impuestos que hay que eliminar, que reformar y no nada mas sobre el dinero que se va a recaudar, ya que esto nada mas provoca una simple visión a medias de los objetivos y la finalidad para la que fue hecha.

La evasión y la planeación fiscal es un problema que se ha ido incrementando pero no por que los contribuyentes se desliguen de sus obligaciones, sino por que es imposible para ellos cumplirlas cabalmente, la autoridad hacendaria como le es imposible el revisar a todos los ciudadanos, por el poco personal que tienen, justifican las sanciones y las amenazas por que creen que así es posible mayor recaudación.

Si se quiere empezar con una buena política fiscal se debe empezar por una buena sistematización del cobro de impuestos¹⁸¹, una simplificación de la misma para que el causante no tenga un camino lleno de obstáculos, si de por si, es difícil captar los recursos necesarios, así se complicará cada vez mas, y si a eso le agregamos que todos los tramites empiezan a hacer por Internet¹⁸², se volverá mas complicado ya que hay

¹⁸¹ Vid. Anexo 9.

¹⁸² “La incorporación del uso de los medios magnéticos, electrónicos, de sistemas de registro y de pago electrónicos se hace por mandato de ley, cumpliendo con el principio de legalidad; no obstante, las obligaciones y los deberes de los contribuyentes se canalizan a través de las resoluciones de carácter general. En nuestra opinión resulta positivo el uso racional de estas reglas de carácter general para la implantación de los instrumentos electrónicos, informáticos y telemáticos, al servicio de la gestión de las contribuciones. Sin embargo, también somos conscientes de que no se debe abusar de estas reglas, además de la tecnificación de la administración tributaria, porque puede producir mayor inseguridad jurídica al contribuyente, y a su vez generar la ineficiencia del uso de las nuevas tecnologías por parte de la administración tributaria. De acuerdo con el régimen jurídico fiscal mexicano, las resoluciones misceláneas fiscales son fuentes de derecho, en virtud de que el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito legislativo. No obstante, como ya se ha manifestado, para la doctrina mexicana estas resoluciones no constituyen fuentes de derecho fiscal. Dichas resoluciones a su vez contienen reglas de carácter general, impersonal y abstracta, cuyo cometido es facilitar el cumplimiento de las obligaciones al contribuyente”. Cfr. RÍOS Granados, Gabriela. “Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. Boletín Comparado de Derecho Mexicano Núm. 108. UNAM.

un porcentaje alto de gente que gana su buena suma de dinero y que aun así no tiene una computadora y mucho menos el Internet.

Uno de los beneficios que se le podrían dar a la planeación fiscal es que el dinero que se esta ahorrando en el pago de los impuestos es que ese dinero se va otra vez a la empresa e indirectamente a la misma sociedad, ya que se puede reinvertir, crear nuevos empleos, etc; pero claro eso se tendría que comprobar, ya que también lo puede utilizar con fines personales. Aunque no sería necesario, ya que la planeación es totalmente legal y no tienen manera de comprobarle ni siquiera como acto impropio, si podría modificarse para darle seguridad a los mismo contribuyentes que se demuestre que ese ahorro de la empresa, se le dio otro beneficio hacia la comunidad o los trabajadores, pero vaya, esto es una propuesta sin mucho fundamento, ya que como se indica, no es necesario hacerlo, para que siga siendo aprobada la planeación fiscal.

k) Reflexión sobre la economía y la planeación.

Como se vive en el México actual donde el crecimiento no se ha dado, responsabilizando directamente a las faltas de reformas fiscales, siendo de los principales la evasión fiscal, planeación fiscal y la falta de distribución de las riquezas, Luis Pazos indica: “...muchos gobiernos aplicaron las teorías Keynesianas para incentivar el Producto Interno Bruto, pero al promover el crecimiento, también engendraron inflaciones, endeudamientos y aumentos en las tasas de interés, que al final de cuentas dieron lugar a una reducción de salarios reales, estanflación (inflación con desempleo), crisis e incertidumbre económica”¹⁸³.

¹⁸³ Cfr. PAZOS, Luis. El Derecho como base del crecimiento económico. Editorial Diana. México 2006, pág. 122.

El camino para la siguiente reforma es acabar con la evasión fiscal y la elusión fiscal.

La elusión como ya se ha comentado, no es un acto ilícito, por lo que combatirla sería algo complicado para los legisladores. La planeación siempre se ha mantenido en secreto a voces, por que muchos de los contribuyentes creen que es un acto tal vez no ilícito, pero si malo, que no les gustaría a las autoridades hacendarias; pero la realidad es algo muy natural, que se puede solicitar una consulta a Hacienda e indicarle la estrategia a seguir. Si las empresas salen del país para poner una sucursal, por así convenir a sus intereses fiscales, porque prefieren pagar menos impuestos, es un acto donde no hay un perjuicio a nadie, aunque eso no les gusta a las autoridades. La única manera de evitar la elusión fiscal es quitar las exenciones, las deducciones y los tratados internacionales de los diferentes tipos de impuestos, lo cual podría crear una irregularidad al momento de crear las leyes, ya que se pagaría sobre una base irreal de los ingresos de los ciudadanos se limitarían las actividades en el país que tanto se necesitan como el sector agropecuario, de construcción, etc. Si se quiere evitar, si es que se pudiera, sería quitándoles los privilegios de exención a las empresas trasnacionales, que son las que sacan el provecho de todo esto, inclusive de no pagar impuestos, no mantienen a los pensionados que laboraron por tanto tiempo en el país para después retirarse.

1) El Iusnaturalismo y el Iuspositivismo.

Al momento de que se quiso adherir a alguna de estas teorías para desarrollar el trabajo, resultó imposible tal asignación. La planeación fiscal es un derecho que tienen todos los contribuyentes, siempre y cuando se haga de una manera justa y respetando las normas jurídicas. Lo difícil fue

querer demostrar que la planeación no es una simulación. En este tercer punto, consideramos que en el derecho positivo no se da esta cuestión, ya que la ley en materia fiscal es de aplicación estricta, pero por otra parte el derecho natural indica que los contribuyentes deben de pagar en forma justa, equitativa y proporcional. Estos tres elementos no aparecerían en la mayoría de las veces en las estrategias fiscales, ya que en muchas de ellas no se pagaría ni un solo de impuestos, ya que nunca generaría una utilidad suficiente para el pago por ejemplo del impuesto sobre la renta.

La ontología en filosofía es: “La teoría del ente, intento de clasificar los entes, intento de definir la estructura de cada ente, de cada tipo de ente; y será también teoría del ente en general, de lo que todos los entes tienen en común, de lo que cualifica como entes”¹⁸⁴. La ontología jurídica es la parte de la filosofía del derecho que intenta definir la estructura del Derecho y que pretende responder a la pregunta ¿Qué es el derecho?, y en este caso, la planeación fiscal tiene que ir de la mano con el derecho.

El derecho, como señala Soto Pérez, se presenta como un sistema de reglas de conducta de carácter obligatorio, impuesto por la autoridad, la cual asegura su eficacia amenazando con sanciones a los infractores y, en ocasiones, forzando a su cumplimiento hasta vencer la resistencia del rebelde.¹⁸⁵ Para Platón el derecho se deriva de la idea del bien que se encuentra a través de la sabiduría y que consiste en hallar en cada caso el camino de lo justo. La justicia es la suma de todas las virtudes. Armonía perfecta dentro del espíritu. ¹⁸⁶Por tanto, la justicia como parte de la planeación la se puede tomar desde dos vertientes, una para el lado del Gobierno Federal y la otra de los individuos que forman esta sociedad.

¹⁸⁴ Cfr. GARCIA Morente, Antonio. *Lecciones Preliminares de Filosofía*. Editores Mexicanos Unidos. 7ª Ed. México, 1984, pág. 269.

¹⁸⁵ Vid. SOTO Pérez, Ricardo. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. Editorial Esfinge. 17ª Ed. México 1988, pág. 8

¹⁸⁶ Vid. STAMMLER, Rudolf. *Tratado de Filosofía del Derecho*. Editorial Nacional. México, 1980, págs. 24 y ss.

1.- Es justo que los contribuyentes paguen sus impuestos, ya que es la única manera dentro de nuestro sistema federal para poder tener un bienestar general.

2.- El contribuyente no debe de pagar más que lo justo, lo que le corresponde.

La justicia en nuestro Derecho moderno se tiene que ver reflejada en la ley donde se funden el derecho natural y el positivo.

- La mayoría de las planeaciones fiscales las llega a ser personas y empresas que cuentan con los recursos para poder pagarles a contadores y abogados con un grado alto de capacidad contable y jurídica, por lo tanto no todos pueden tener esa clase de justicia, debido a las diferencias económicas que existen, siendo un punto importante para decidir quien paga mas impuestos y quien menos.
- Las leyes complicadas y confusas hacen que los grandes contribuyentes puedan aprovechar esa interpretación, ya que se cuenta con contadores y abogados que tienen un grado alto de conocimientos, siendo imposible para aquellos que no pueden contratar a un abogado y contador, siendo otra injusticia que se plasma en el Derecho.
- La falta de capacidad de parte de los legisladores al momento de crear las leyes hacen lagunas enormes que los contribuyentes aprovechan para hacer sus planeaciones fiscales.
- El objetivo de crear leyes con favoritismos, hacen hincapié en la utilización de las leyes para su beneficio.

La justicia se lograría verdaderamente no en el cambiar la ética, la moral de los contribuyentes, sino en una ley con la máxima perfección posible y sin favoritismos. El buscar la justicia a través de las sanciones

corporales como se pretende día con día por parte del gobierno no sería una forma correcta de buscar justicia, tratando de corregir lo que no han podido hacer en una reforma integral. Se tiene que partir de una prevención y no de una consecuencia, ya que nunca se podrá corregir un error por falta de una buena ley con represiones por utilizar esa ley, que da pauta de poder utilizarla en forma correcta. Indica Daniel Diep: "...de tal forma que, además de no adelgazarse los aparatos burocráticos, la inestabilidad de los gobiernos, en razón de su evidente incompetencia para atender a sus tareas primarias, ha repercutido en una mecánica compensatoria y creciente de rigidez fiscal, de exceso, de arbitrariedad y de terrorismo que, por supuesto, desalienta la productividad y la pequeña empresa..."¹⁸⁷.

Los dos objetivos principales de hacienda con motivo de la recaudación son en primer lugar sufragar para los gastos públicos y el segundo es la distribución de la riquezas en el país, de esta última deriva la razón por la que el gobierno mexicano, todavía tiene gran poder sobre el país, a que es un conductor de la igualdad, que se perdería si quedará en manos de la sociedad civil, en la cual se vería lo que se ha pensado mucho donde la clase media tendería a desaparecer por los extremos de la pobreza y riqueza. La problemática actual, es que esa redistribución de la riqueza no se esta viendo, ya que el gasto esta ahogando al propio gobierno como es el caso de las pensiones, donde el gobierno no tiene para pagarlas y se viene un problema social.

Las normas en el derecho financiero y fiscal

La función legislativa es una actividad creadora de Derecho subordinada al orden jurídico, y consiste en expedir las normas que

¹⁸⁷ Cfr. DIEP, Daniel. Ob. Cit., pág. 16. Ver nota 21.

regulan la conducta de los individuos y la organización social y política. La Ley se reconoce como la expresión de la voluntad general y como mandato a obedecer.

Para Recasens Siches: “Las significaciones o proposiciones normativas, a diferencia de las enunciativas, no expresan la realidad de unos hechos, ni el modo como estos efectivamente concurren, ni anuncian la forzosa presentación de unos fenómenos, sino que determinan un deber ser, prescriben una cierta conducta humana como debida, la cual de hecho puede no producirse”¹⁸⁸

Teoría Intersubjetiva.

Esta teoría trata de indicar que el derecho surge de la relación jurídica entre las personas. El problema de la caracterización de derecho no se presenta sino en cuanto se permanece en el plano de la relación; solo se encuentra en el plano de las normas que regulan la relación.¹⁸⁹ Reafirmando lo que indica Bobbio, se recordará que una relación jurídica no será tal, hasta que allá en medio un ordenamiento, sino se considerara solamente una relación de hecho, que no producirá consecuencias jurídicas. Pero si es importante recordar que sin una relación de hecho, jamás podrá existir como consecuencia una relación jurídica, dándole la importancia suficiente a la teoría subjetiva. La planeación fiscal produce consecuencias de derecho en virtud de la relación entre ciudadano y Estado, pero no siempre la obligación del pago de los tributos, situaciones muy distintas, en la cual inclusive no se llega a producir ni una relación jurídica.

¹⁸⁸ Cfr. RECASENS Siches, L. *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa. México. 1977. Pág. 29

¹⁸⁹ Vid. BOBBIO, Norberto. *El Problema del positivismo jurídico*, Distribuciones Fontamara, México, 2003, pág. 14.

La norma, como toda otra proposición, tiene su estructura lógica-lingüística que puede ser llenada de sus mas diversos contenidos. Indica Bobbio que el lenguaje prescriptivo tiene mayores pretensiones por que tiende a modificar el comportamiento de los demás, y en consecuencia no es extraño que utilice los otros dos tipos de lenguaje para su propia función.¹⁹⁰

Características de las Proposiciones Prescriptivas.

Las formas para distinguir entre proposiciones descriptivas y prescriptivas es: respecto de la función, respecto del comportamiento del destinatario, respecto del criterio de valoración. En cuanto al destinatario, la proposición descriptiva puede ser verdadera o falsa. En una proposición prescriptiva, en cambio, la aceptación del destinatario se manifiesta en el hecho de que la cumple.¹⁹¹

La norma fundamental.

Si hay normas constitucionales debe haber un poder normativo del cual se deriven y este poder es el poder constituyente. El poder constituyente es el poder ultimo, o si se prefiere, supremo u originario de un ordenamiento jurídico.

Una norma que le atribuye al poder constituyente la facultad de producir normas jurídicas; esta norma es la norma fundamental.

¹⁹⁰ Ídem. págs. 45 y 46

¹⁹¹ Ídem. Vid. pág. 48

Diferencia entre norma económica y norma jurídica.

“La Economía y el Derecho no son disciplinas de la misma naturaleza, mientras que la primera busca una regularidad de fenómenos que pueda llevarla al conocimiento de unas leyes, y quizás de una causa, la segunda es una ciencia normativa, que estima, ordena, prohíbe y juzga”¹⁹².

De acuerdo a estas definiciones, y si se analiza lo que se define como norma económica, se podrá apreciar que éstas no son tales, como lo expresa García Máynez, “las reglas técnicas o preceptos de las artes son los principios de orden práctico que señalan medios para el logro de fines”;¹⁹³ y como lo expresa de forma parecida Lain : “se trata de proposiciones que expresan una necesidad condicionada: la de hacer uso de tales o cuales procedimientos, en el supuesto de que se pretenda obtener tal o cual finalidad.”¹⁹⁴

Como se puede apreciar las supuestas normas económicas están en contraposición al orden normativo, las cuales están alejadas de la causalidad y el deber ser.¹⁹⁵

Por lo que concierne a Basave Fernández indica que el derecho regula y constituye al poder, pero el poder define y sanciona al derecho”, dejando en claro que la política envuelve al derecho, pero van correlacionados para un fin común, pero indica que el Estado esta

¹⁹² Cfr. CAZORLA, Luis María. *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*. Ed. Aranzadi. España. 2002. Pág. 19

¹⁹³ Cfr. GARCIA Máynez. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa. México, 1974, pág. 35

¹⁹⁴ Cfr. LAIN, R. *Derecho y Moral*. Centro de Estudios filosóficos, UMAN, México, 1959, pág. 9.

¹⁹⁵ Cfr. CAZORLA. Ob. Cit., pág. 19. Ver nota 192.

subordinado al derecho, por que su soberanía esta limitada objetivamente por la regla del bien público temporal.¹⁹⁶

El Estado persigue el bien común, el cual consiste en opinión de Basave Fernández: “El orden político deberá tender a procurar, directa o indirectamente, todos aquellos bienes materiales, culturales, morales y religiosos que permitan el desarrollo de la persona humana. La actividad financiera y económica encaja dentro del primer cuadro como es los bienes materiales procurando obtener los ingresos, el como organizarlos y distribuirlos, siendo el instrumento idóneo el derecho en sus materias financiero y tributario.¹⁹⁷

Normas en el tiempo y en el espacio.

Para poder aplicar las normas se tiene que tomar en cuenta, si las mismas pueden ser aplicables en el tiempo y en el espacio que le corresponde a ese hecho en particular. Es preciso indicar en primer lugar cuando comienza y cuando termina su vigencia y no solo para el efecto de aplicarlas sino también para poderlas impugnar.

¿Cuál sería el fundamento para la vigencia de las normas?

Las causas por las que pueden terminar con su vigencia las normas fiscales se puede dar por varias razones como lo expresa Ferreiro¹⁹⁸

- “Por que transcurre el plazo determinado y prevista en la respectiva disposición.
- Por que una norma posterior la deroga expresamente.

¹⁹⁶ Cfr. BASAVE Fernández Agustín. *Teoría del Estado*. Editorial Trillas, México 2005, pág. 67

¹⁹⁷ Ídem. Pág. 67

¹⁹⁸ FERREIRO Lapatza. Ob. Cit., pág. 134. Ver nota 52.

- Por que el contenido de una norma posterior es incompatible con el de una anterior que queda tácitamente derogada”.

Por lo que respecta a las normas en el espacio se vera que hay dos tipos para tributar como lo indica la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- 1.- El que resida en territorio mexicano
- 2.- Que los ingresos hayan salido del País.

Esto se basa en dos principios siendo el primero el de personalidad que indica que el Estado Mexicano puede obligar a los ciudadanos mexicanos a tributar independientemente de donde se dan los hechos y el segundo el principio de territorialidad en donde indica que se cobraran las contribuciones si los hechos fueron realizados en territorio nacional.

Sin quitarle importancia a este gran tema de la interpretación se debe de indicar que antes de pasar a cualquier tipo de método de interpretación debe guiarnos primeramente por todo el conjunto de normas que puede regular nuestra materia de Derecho

“De lo anteriormente se desprende que las obligaciones tributarias no son ni meramente legales, desvinculadas de hechos, ni específicamente voluntarias, originadas en la voluntad del sujeto para obligarse, sino que son obligaciones exlege, es decir, que surgen de la conjunción del hecho con la ley. Consecuentemente, si alguno de estos elementos falla, en materia tributaria no se está fuera ni al margen de la ley, sino que, sencillamente, no se incide en el ámbito de la ley”¹⁹⁹.

“Pero lo correcto es que la planeación fiscal no depende del monto de los tributos sino del simple interés económico de optimizar o suprimir la

¹⁹⁹ Cfr. DIEP Daniel. Ob. Cit. pág. 44. Ver nota 21.

carga tributaria, sea cual fuere su cuantía, por lo que la técnica que se ocupa es plenamente procedente, de tal suerte que, aunque las tasas establecidas fuesen mayores o menores, la técnica sería - es- igualmente aplicable, tanto por simple razón económica- dado que todo administrador está obligado a optimizar los recursos que se le confían, como por obligación moral, pues sería negligente de su parte el proceder con ingenuidad”²⁰⁰.

Principio Económico.

La tarea de un administrador, de un contador es visualizar y estudiar a profundidad la empresa, haciéndola mas rentable, con estructuras solidas como lo indica el principio económico: “La obtención del máximo rendimiento con el mínimo de sacrificio.” El choque del bien propio por parte del particular y el bien común para el Estado= los dos persiguen el mismo principio económico.

“Walter Montenegro en su Introducción a las Doctrinas Político-Económicas, define todo cuadro político por la interdependencia de tres factores: el individuo, la colectividad y el Estado. La autoridad es, por principio, la identidad propia de un orden político. Ella misma define su inspiración, sus fines, su radio de acción y el papel más o menos importante que alternativamente desempeñan el individuo, la colectividad y el propio Estado. Cuando se rompe el equilibrio del Estado por la preeminencia de cualquiera de los tres factores debido a que acceden al ejercicio de la autoridad, los tres adquieren connotaciones distintas: individualismo, colectivismo y estatismo.”²⁰¹

²⁰⁰ Ídem., pág. 48

²⁰¹ Ídem, pág. 120

“A este sistema, al que oficialmente se denomina de economía mixta, pero que realmente constituye un sistema de economía híbrida, en tanto que integra los objetivos del intervencionismo estatista las inquietudes individualistas de las democracias liberales, y aun sin descuidar los planteamientos de las concepciones socialistas moderadas para orientarlos a medidas político- económicas de beneficio social... Esta híbrida de nuestro sistema es el que ha permitido, aunque con cierta inmoderación en el ejercicio de la autoridad, hasta cierto punto necesaria, mantener el equilibrio político- económico durante décadas.”²⁰²

Para el tratadista Flores Zavala solo existen dos casos generales que acredita como justificables y que describe como sigue: (no indica si de planeación fiscal o que)

I.- Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucederá siempre que existan otras razones que lo impidan.

II.- Otra forma de evasión fiscal, ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no estén gravadas o lo estén en proporción menor; entonces habrá una tendencia de capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidos en aquéllas menos gravadas o que no lo estén; esta evasión será también legal.”²⁰³

“El deber jurídico es, por tanto, la restricción de la libertad exterior de una persona, derivada de la facultad, concedida a otra u otras, de exigir de la primera cierta conducta, positiva o negativa. Expresado en otro giro; se tiene el deber de hacer (o de omitir algo), si se carece del derecho de

²⁰² Ídem, págs. 122 y 123

²⁰³ Ídem, págs. 124 y 125

optar entre hacerlo o no hacerlo”²⁰⁴. Las normas en si no tiene un valor supremo sin todo el ordenamiento jurídico que hace poder aplicar las normas tributarias. Con esto no estamos indicando que no hay una autonomía plena del Derecho Fiscal, simplemente estamos haciendo referencia que las normas tributarias tienen que seguir el mismo principio que regula al Derecho en general, por lo que se tiene en cuenta por mencionar algunas leyes y códigos el Código Civil, Ley de Sociedades Mercantiles, Código de Comercio, etc.

²⁰⁴ Cfr. GARCIA Máynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Porrúa. Trigésimo novena edición, México. 1988, pág. 268.

Capítulo 2 Organismos y poderes: El Sistema tributario Mexicano y el Poder Legislativo como causas que motivan y rechazan la planeación fiscal.

Sección 1 Sistema Tributario Mexicano y Poder Legislativo.

a) La Hacienda Pública²⁰⁵

²⁰⁵ “Es interesante para este estudio aludir, así sea brevemente, a ciertos entes que realizan actividades fiscales, sin que sean el fisco o dependencias del mismo. Dichos entes son los llamados organismos fiscales autónomos, uno de los cuales es el Instituto Mexicano del Seguro Social. De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, El Poder Ejecutivo federal se auxiliará en sus funciones de la administración pública paraestatal por dependencias de la misma, como: I. Organismos descentralizados. II. Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas. III. Fideicomisos (artículo 3o.). El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es un organismo descentralizado, por lo que según el artículo 45 de la mencionada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, tiene "personalidad jurídica y patrimonio propios". El mencionado precepto, por lo que mira a personalidad y patrimonio propios, concuerda con el artículo 5o. de la Ley del Seguro Social, el cual además indica que dicho órgano "tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo". Como es sabido, de acuerdo con el artículo 271 de la Ley del Seguro Social, las cuotas del IMSS corresponden a las aportaciones de seguridad social, que son contribuciones conceptuadas por la fracción II del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación. El IMSS tiene, dentro de sus funciones, la de cobrar las mencionadas cuotas; esta función es fiscal; por lo que a dicho órgano se le califica de fiscal. El mencionado instituto, de acuerdo con el artículo 251 de su ley, en la fracción XII tiene facultad para: Recaudar y cobrar las cuotas de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, los capitales constitutivos, así como sus accesorios legales, percibir los demás recursos del Instituto, y llevar a cabo programas de regularización de pagos de cuotas. De igual forma, recaudar y cobrar las cuotas y sus accesorios legales del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez. En la fracción XV, el mismo artículo califica de "autoridad fiscal" al IMSS; luego en la fracción XVIII faculta a dicho órgano para realizar visitas domiciliarias, como se faculta por el Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales, y en la fracción XXV le autoriza para "aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente, con sujeción a las normas del Código [Código Fiscal de la Federación] y demás disposiciones aplicables". Posteriormente, el mismo artículo en la fracción XXXIV faculta al IMSS a "tramitar y, en su caso resolver el recurso de inconformidad a que se refiere el artículo 294 de esta ley, así como los recursos previstos en el Código, respecto al procedimiento administrativo de ejecución". Por otra parte, el artículo 271 de la misma ley indica que las facultades aludidas "serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal". En las palabras transcritas se manifiesta la naturaleza de organismo fiscal autónomo a que antes se hizo referencia. Sin discutir si es de otorgarse facultad ejecutiva, que implica ejercicio de soberanía, a organismos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social, no cabe la menor duda que la ley respectiva lo considera con plenas

La idea de ir logrando una mejor hacienda pública para todos ha marcado tal vez la manera de ver el presente, por eso aunque sea muy corto se quiere hablar un poco de cómo se ha transformando en una nueva Hacienda Pública y si habrá sido el camino correcto. Envuelto en factores sociales y políticos; menos en los que realmente interesa que son los factores jurídicos se ha desarrollado la evolución hacia una reforma integral en materia fiscal.

Sin que se pueda considerar como una reforma seria la baja de la tasa de ISR en los últimos años, ya que va acompañada de una disminución de las deducciones, situación que en vez de mejorar a los contribuyentes ha empeorado, ya que la base gravable ha aumentado y seguirá así por los siguientes años. Unas reformas en los fideicomisos, arrendamientos financieros, sofoles, en la cual se van acabando con las estrategias fiscales de las personas físicas y morales, así como la tipificación de delitos en contra de los contribuyentes en general, como a los abogados y contadores por responsabilidad en estrategias fiscales. Casi al principio del sexenio por el año del 2001 los gobiernos estatales le negaron rotundamente al ejecutivo federal su iniciativa de agregarle IVA a todos los alimentos y medicinas, debido a la caída en la recaudación de impuestos, dándonos pie a recordar lo sucedido en el año de 1979 donde se implantó simultáneamente el Sistema de Coordinación Fiscal y el Impuesto al Valor Agregado, dando como resultado una subordinación fiscal y política de las Entidades Federativas hacia el Gobierno Federal, dando pasos hacia atrás hacia lo que siempre se ha llamado un sistema federal en México.

facultades fiscales”. Cfr. RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. “El fisco”. Boletín Comparado de Derecho Mexicano. Núm. 106, UNAM, 2003.

Se intentó alguna oposición por parte de los gobiernos de Jalisco, Nuevo León y otros, a lo que fue en vano su amigable protesta ya que como todos saben en esos tiempos la mayoría de la Entidades Federativas pertenecía a un solo partido, no habiendo ninguna protesta formal y ninguna de confrontación político ya que el Congreso y el Ejecutivo pertenecían a un solo partido consintiéndose todas las iniciativas planteadas por el Presidente de la República.²⁰⁶

Al momento de que el Presidente toma su cargo (2000-2006), sabía de la problemática que esta podría traer de acuerdo a la diferencia de los partidos que existían, por lo que en un intento de estrategia política nombra Secretario de Hacienda y Crédito Público a un personaje que había pertenecido al partido de las últimas siete décadas, para que pudiera llegar a arreglos con el Congreso para que se aprobaran las reformas, cuestión que no resulto, ya que de las primeras iniciativas las cual fue la reforma a los artículos 44 fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación que hablaban de las visitas domiciliarias y embargo precautorio respectivamente no prospero y no se permitieron dichas reformas.

Otro factor importante es el social, donde en el 2001 se indico por parte del gobierno que los beneficios iban a ser múltiples para la población, cuestión que nunca se vio, ya que seguían insistiendo en gravar las medicinas, los alimentos y quitarle la exención a la compra venta de las casas habitación. Por otro lado tampoco hay un apoyo por parte de los gobiernos locales, ya que no es muy claro el sistema de coordinación fiscal, no se sabe si hay algún beneficio y sobre todo no queda claro los porcentajes que les tocan ni la manera de cómo estos se distribuyen.

²⁰⁶ Vid. VILLASEÑOR Gómez, Rafael. “*Nueva Hacienda Pública (ultima parte)*”. Revista de Defensa Fiscal, México, septiembre, 2001, pág. 53.

La distribución del ingreso en México es una de las más desiguales en Latinoamérica; el 10% por ciento más rico de la población recibe el 35.6 por ciento del ingreso nacional total, mientras que el 10% por ciento más pobre recibe únicamente el 1.6 por ciento. En números, la riqueza en el país está concentrada en unos 180 mil clientes que participan en la Bolsa de Valores.²⁰⁷

“...los expertos dicen que parte de un diagnóstico equivocado, ya que se supone que la evasión nacional representa un 27 por ciento de la recaudación potencial, pues tan solo el cálculo realizado por los economistas del CIDE, encabezados por el profesor-investigador Fausto Hernández Trillo, estima una evasión del IVA de alrededor del 38 por ciento y del ISR del 32 por ciento, además de que la evasión más importante es de grandes empresas, que mediante esquemas de ingeniería fiscal registran una base gravable de ISR en promedio del 8 por ciento.”²⁰⁸

Para el gobierno federal, la modificación al régimen fiscal de PEMEX que se elaboró en 2005 y entró en vigor el año pasado, representó una reducción de la participación de los ingresos petroleros equivalente al 0.6 por ciento del PIB entre ese año y el cierre de 2006 y para este año le quita otro 1.6 por ciento.²⁰⁹

En este sentido, es importante considerar el contexto actual de la economía mexicana, donde la dependencia de flujos de capital del exterior, la economía informal y la enorme desigualdad social imponen una serie de restricciones para incrementar impuestos a los ingresos. Además la debilidad política del Estado mexicano, los distintos grupos de poder, los

²⁰⁷ Vid. SOTO, Luis. “Los “Ricardos” prometen ¿otra vez?. Publicación del periódico El Financiero de fecha 18 de Junio de 2007.

²⁰⁸ Cfr. SALGADO Alicia. *Reforma energética no está ligada a la hacienda*. Publicación del periódico El Financiero de fecha 20 de junio de 2007.

²⁰⁹ *Ibid.*

sectores expuestos al contexto internacional, han generado una compleja red de exenciones y tratamientos fiscales que afectan negativamente la recaudación. ... De tal manera que una posible solución es implementar una autentica reforma hacendaría que mejore la recaudación, que permita hacerla mas simple y sencilla, por la vía del aumento de la eficiencia, de la equidad y con la consecuente disminución de la evasión y elusión fiscales.²¹⁰

Pérdidas por cobro de contribuciones en México.

	2007	2008
Impuesto sobre la Renta	\$296,090.00	\$316,674.00
Impuesto al Valor Agregado	\$210,859.00	\$226,057.00
Impuestos Especiales	\$47,581.00	\$36,248.00
Estímulos Fiscales	\$26,591.00	\$25,575.00

*Ingresos por cada rubro en millones de pesos.

b) Las reformas del sistema fiscal.

La democracia y la legalidad tienen que ser dos características esenciales que tienen que ir acompañado a la reforma fiscal, y no como se ha hecho en el pasado, intentando aplicar estas dos características con algunas excepciones, recordando que la democracia y la legalidad no pueden tener ningún tipo de excepción a la norma ni al sistema. La mejor forma de aplicar bien una reforma va a ser bajo el concepto de un proceso jurídico adecuado, y con esto se refiere dejar a un lado el proceso político que tanto daño a dejado en el País, por lo que los intereses de los partidos políticos y de algunos particulares tendrán que quedar relegados con un proceso jurídico metódico y trasparente.

²¹⁰ Vid. ESCALANTE Semerena Roberto. La reforma a la política fiscal y su impacto en la economía. Publicación hecha en el Financiero de fecha 6 de julio de 2007.

Por su parte la ciudadanía tendrá que estar mas informada sobre la estructura de una reforma, de donde va a parar el dinero destinado al gasto público, ejercer su derecho de la información y sobre todo cumplir con una obligación responsable del pago de los impuestos, ya que uno de los problemas mayores para una nueva reforma son las falacias por parte del sujeto activo y pasivo de la contribución donde uno inventa impuestos para sacar mas ingresos y el otro inventa pretextos jurídicos para el pago de contribuciones legales y apegadas a Derecho; a lo que nunca se podrá llegar a una uniformidad en la creación de las contribuciones y el pago de las mismas.

Volviendo al tema del proceso político, es cierto que no se puede dejar de lado la política, ya que es un instrumento indispensable para las reformas fiscales, pero también es cierto que a través de los años a quedado relegado, obsoleta en comparación de la economía y la globalización tanto dentro como fuera del País. Una de las propuestas es la simplificación de los cobros, como ya se ha hecho referencia en varios ocasiones, esto aunado a una descentralización de la Hacienda Federal, permitiéndole mas facultades a las haciendas locales.

Otro punto que nace de la simplificación administrativa es quitar las múltiples contribuciones que existen actualmente, ya que eso crea incertidumbre y confusión a los contribuyentes. Dejar los impuestos a los consumos y a los ingresos daría como resultado un mayor ingreso para la tesorería, una facilidad de pago para los contribuyentes, una mejor administración de los ingresos generados y finalmente una menor evasión fiscal por parte del gobernado, pero al contrario de eso en el proyecto de reforma para el 2008, se quieren agregar dos nuevos impuestos (impuesto a la informalidad y impuesto de tasa única), sin quitar ninguno de los que ya estaban establecidos, excepto el impuesto al activo y al parecer el

último de ellos igual de complicados para poder sacar la base de del impuesto a la tasa única, volviendo a lo mismo referente a la falta de simplificación de los tributos.

Se ha demostrado y se demostrará en los siguientes párrafos que el Sistema de Coordinación Fiscal no ha cumplido con sus objetivos que son dos principalmente:

- 1) Otorgar una mayor riqueza a las Entidades Federativas más pobres.
- 2) Activar la economía de esos Estados más pobres.

Es cierto que con la coordinación fiscal los Estados mas encarecidos tienen un poco mas de dinero para cumplir con sus gastos, pero también es cierto que esa ayuda no ha hecho mas independientes y autónomos a esas entidades, no se ha generado un crecimiento en el empleo como se hubiera pretendido.

Si esto le agregamos las infinitas exenciones que existen para los ricos y las variadas exenciones a los pobres y el mundo reducido de contribuyentes ¿Dónde se van a obtener fondos para cumplir con las obligaciones del Estado?. El presidente anterior pretendió por todos los medios una reforma para quitar las exenciones y la tasa 0% en los alimentos, medicinas y libros, pero ha sido imposible por las presiones políticas y sociológicas en que esta inmerso la actual sociedad; y de cierto modo de manera justificada, ya que siempre que se presenta un aumento en las obligaciones tributarias, los primeros afectados son la gente de escasos recursos. El autor Lobón Gavira da dos propuestas concretas para acabar con el problema: 1.- “Grabar una base amplia por medio de una diversidad de tipos impositivos que grave progresivamente los diferentes niveles de renta, tanto en el tipo medio, como en los marginales, dando lugar a un incremento de la deuda tributaria a medida que aumenten los

niveles de renta 2. Creciente participación de la imposición indirecta y sobre el consumo en la recaudación total de impuestos”²¹¹.

El motivo a la falta de recaudación a manos del fisco, no se sabe si es cuestión cultural, de educación, de sistematización en el proceso de cobros, de redacción legislativa clara, de falta de información de los gobernantes y gobernados, una copia de leyes de otros países donde aquí no funciona, de simplificación, etc; pero sí se puede indicar que todos estos puntos se resumen en dos palabras: legalidad y control.

El día que se aplique un buen control sobre los gobernados y los gobernantes, y eso no me refiero al terrorismo fiscal que ha aflorado en los últimos años, sino a la no posibilidad de pensar que no se tiene por que pagar impuestos, que hay sentimientos de ser exclusivos para no pagar y por parte de la autoridad hacendaría de un manejo y administración sin reglas ni excepciones, con mano dura pero sin llegar a quebrantar el principio de legalidad y con un buen razonamiento de los cobros de las contribuciones.

Otra de las teorías que es bueno entrar a su estudio, es incentivar la simplificación del cobro de impuestos dejando un impuesto al patrimonio, y hacer a un lado el impuesto sobre ingresos como lo es el ISR. En el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cual será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedara gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada; si se producirá una disminución de capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si de dará origen a una fuente de evasión

²¹¹ Cfr. LOBÓN Gavira Santiago. *Tratado sobre la reforma del Sistema fiscal*. Editorial Torculo. España 2004. Pág. 164.

ilegal, etc. Precisamente por esto se deben estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que pretenda implementar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación.

Aunque ya se aclaró que la evasión y la planeación fiscal son supuestos muy diferentes, pero contienen consecuencias muy similares, como lo es el por que se utilizan, el porque el contribuyente quiere disminuir sus pagos de tributos. Una de las principales causas de la evasión fiscal y de la planeación son las altas tasas que someten a los impuestos; como por ejemplo el Impuesto sobre la Tasa Única, aunque esta contemplada una tasa del 16.5% el primer año, para llegar al 17.5%, aun así es muy alto el pago que se tiene que hacer debido a las bajas deducciones que se pueden hacer por parte de las personas físicas y las morales.

c) Control jurisdiccional de la Administración Pública.

La frase de “no hay tributo sin ley”, atiende a los principios de legalidad y seguridad jurídica, esto es que la Hacienda Pública y en general toda la Administración pública se funda en una norma legal anteriormente establecida. Juan Jacobo indicaba:

“...el poder soberano con todo y ser absoluto, sagrado e inviolable, no traspasa ni traspasará los límites de las convenciones generales, y que todo hombre puede disponer plenamente de lo que ha sido dejado de sus bienes y de su libertad para ellas; de suerte que el soberano no esta jamás en el derecho de recargar a un súbdito más que a otro, por que entonces la cuestión conviértese en particular y cesa de hecho la competencia del poder”²¹²

²¹² Cfr. ROSSEAU, Juan Jacobo. *El contrato social*. 14ª ed. Porrúa. México. 2004. Pág. 23

Dentro de todo lo que conlleva el principio de legalidad y seguridad jurídica, la administración tiene que cuidar que las normas inferiores vayan de acuerdo a las normas primarias como la Constitución, ya que muchas veces rebasa los límites. Los funcionarios por querer muchas veces seguir al pie sus reglamentos y normas internas, caen sin darse cuenta y pierden el sentido de la ley, el objetivo que trae realmente las autoridades recaudadoras; como por ejemplo, ahora si una empresa de mostrador incumple con los comprobantes fiscales, la autoridad lo que hace es clausurar inmediatamente el local, siendo incongruente con la finalidad que se persigue la cual es el bienestar de la sociedad. Las clausuras temporales y definitivas, así como las multas en exceso, se convierten en fin y como un medio para llegar al bienestar. El espíritu de la ley va más allá de una sanción agresiva, de una reprimenda fatalista, a lo que debe seguir es a una cultura del pago del impuesto, una cultura a cumplir con su responsabilidad como ciudadano.

Teniendo como características los sujetos que la realizan como son sus organismos, entes públicos e instituciones con el objeto de hacerse de bienes en especie y en dinero para la sana distribución de los ingresos obtenidos llamados el gasto público, como una actividad intermedia para llegar a su verdadero fin que es el bien común de sus habitantes.

Más que una realidad, es una necesidad la actividad financiera que realiza el Estado a través de la Administración Pública, ya que sin eso es imposible constituir un Estado de Derecho, en otras palabras es el factor determinante para las instituciones de educación, seguridad, medio ambiente, salud, entre otras. Antes del Estado Moderno, no existía propiamente un sistema de ingresos estable y sistematizado, no había a que destinarlos, nada más era para cuestión de guerras, para diversión de

los reyes, etc; hasta que surge el Renacimiento en el siglo XV y con el propiamente una actividad financiera.

El perseguir el fin del bienestar social, también lo corresponde ver al principio de legalidad y seguridad jurídica, ya que aunque no se encuentra en la norma propiamente si se encuentra en los principios, lo cual es un factor importante que hay que observar.

Si no se llega a cumplir, uno de los medios para garantizar las normas y los principios es el control jurisdiccional, que tiene como finalidad dos objetivos básicos:

- que la autoridad cumpla con los requisitos legales y
- mejorar la toma de decisiones administrativas y disminuir el número de juicios acerca de esas decisiones.

Para este control jurisdiccional existen dos juicios:

- a) juicio de nulidad ante tribunal federal de justicia fiscal y administrativa
- b) juicio de amparo ante los Juzgados de Distrito, Colegiados, Unitarios y para hacer una diferencia por importancia nada mas la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este control jurisdiccional tiene como objetivos, el eliminar la ilegalidad por parte de las autoridades y mantenerlas al margen de esta misma legalidad, y no como acontece en la actualidad, donde la autoridad incumple con la ley de manera deliberada sin que se le pueda demostrar ninguna responsabilidad a sus funcionarios, orillando al contribuyente al tener que ir por los medios de defensa antes propuestos, así como los recursos administrativos. Teniendo un ejemplo de ello son las devoluciones de impuesto por pago de lo indebido o por un saldo a favor por vía sentencia, donde el Departamento de devoluciones y compensaciones del

Servicio de Administración Tributaria no hace entrega de las actualizaciones de los montos originales, indicando a los ciudadanos cuando no están de acuerdo, que cuentan con el juicio de nulidad si hay algún agravio en la devolución.

d) El Servicio de Administración Tributaria, los contribuyentes y el poder legislativo.

La norma jurídica en materia fiscal ha tomado varios causales que hacen que la misma materia se vaya denigrando, hasta el punto de no observar las leyes propiamente sino de aprovecharse de ellas. El método utilitario y directo con el que se han utilizado o mas bien dicho, interpretado las leyes hacen un abismo en la ciencia del derecho tanto de la autoridad, el contribuyente y la autoridad resolutora. Si tomamos en cuenta los principios de justicia deberíamos preguntarnos ¿Qué es lo justo por pagar por parte del contribuyente en un caso donde sabe que incumplió las leyes fiscales? ¿Hasta que punto se cobrará por parte de la autoridad recaudadora? Sin llegar a tocar el tema de que debe prevalecer si la forma y la sustancia que se vera en otro capítulo, es importante mencionar que gran parte de lo que se cobra y lo que no se cobra son en gran parte a estrategias por parte de los involucrados en la recaudación de los ingresos y no tanto a lo que en justicia corresponde por ley.

La autoridad llega a hacer cobros sobre impuestos que están declarados inconstitucionales desde hace años, embargan a las personas sobre resoluciones infundadas e ilegales, cobran sobre montos con poco credibilidad; y por parte de los contribuyentes no pagan impuestos por algún error técnico en la ley, aun sabiendo que defraudaron al fisco en la mayoría de sus actividades.

e) La falta de acuerdos entre el Ejecutivo y el Legislativo: es el principal obstáculo para el desarrollo económico de México.

El Estado, como se conoce ahora con sus características jurídicas, para formar un Estado de Derecho en todas sus dimensiones, se tiene que realizar diversas actividades encaminadas al bienestar de su sociedad. Teniendo como características los sujetos que la realizan como son sus organismos, entes públicos e instituciones con el objeto de hacerse de bienes en especie y en dinero para la sana distribución de los ingresos obtenidos llamados el gasto público, como una actividad intermedia para llegar a su verdadero fin que es el bien común de sus habitantes, como lo expresa Gianinni: “La cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas”²¹³

Más que una realidad, es una necesidad la actividad financiera que realiza el Estado, ya que sin eso es imposible constituir un Estado y menos un Estado de Derecho, en otras palabras es el factor determinante para las instituciones de educación, seguridad, medio ambiente, salud, entre otras. Antes del Estado Moderno, no existía propiamente un sistema de ingresos estable y sistematizado, no había a que destinarlos, nada mas era para cuestión de guerras, para diversión de los reyes, etc; hasta que surge el Renacimiento en el siglo XV y con el propiamente una actividad financiera.

Es aquí donde surge lo que se denomina “La Hacienda Pública”, considerado de una manera subjetiva, como el órgano o institución creado por el Estado para la obtención de ingresos. Viéndolo desde el punto de

²¹³ Cfr. Esta nota bibliográfica se tomo de la tesis para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal con el tema: “El fundamento constitucional de la fracción IV del artículo 31 Constitucional y su análisis comparativo con la Constitución de España e Italia, escrita por la ponente Lic. Doria Elia Sanchez García de la Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León.

vista objetivo, se tiene que la Hacienda Pública es la que se refiere a la actividad financiera por si misma. El autor Faya Viesca la define como: “La Hacienda Pública es el gran marco de la actividad financiera estatal que comprende la totalidad de las medidas y las políticas financieras y económicas de que el Estado dispone para cumplir con sus fines.”²¹⁴En esta definición se topa por primera vez que dentro de la definición incluyen de manera indirecta las normas que van a regular la actividad financiera como son las medidas y políticas financieras, que no son otra cosa que las normas reguladoras para llevar tal actividad.

De acuerdo a la pluralidad de partidos políticos en el gobierno de hoy, se ha vuelto mas complicado cada vez los acuerdos entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo, llegando a afectar severamente el desarrollo económico del País, la creación de empleos y la competencia ante los demás países. En este sentido y pensando que de acuerdo a las leyes, este sistema va a seguir así, habiendo pluralidad de partidos en los dos poderes, se tendrá que hacer la forma de hacer nueva política si se quiere llegar a pretender las tan deseadas reformas fiscales, laborales y de energía eléctrica.

f) El ajuste de las facultades del Ejecutivo Federal.

Otro tema importante para la nueva hacienda pública es el de la reestructura en las facultades del Ejecutivo²¹⁵, la cual puede sonar un

²¹⁴ Cfr. FAYA Viesca, Jacinto. *Las Finanzas Públicas*. Editorial. Porrúa. Quinta edición. México. 2000, pág. 2

²¹⁵ Casi seis años pasaron sin que se lograra aprobar esta reforma hasta que finalmente en 1970 el Presidente Frei promulga la reforma constitucional señalando : "La autoridad del Ejecutivo debe ser reafirmada en lo que concierne a la planificación del desarrollo y el control del proceso económico y, para este efecto, es necesario extender los proyectos de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, a todas las materias que incidan en los gastos fiscales y en el régimen de remuneraciones y de previsión del sector privado. La idea tiene ya un lugar en la Constitución vigente, donde la llevó una reforma que patrocinó el Presidente Ríos ... Es imperioso porque la eficacia de la gestión económica del Estado, a la que están ligados todos los sectores de la Nación, hace inevitable radicar esta responsabilidad en el Poder Ejecutivo, el que, por su estructura y la asistencia técnica de que dispone, está en situación de actuar con la coherencia y la continuidad que el Congreso

poco severa, pero conforme a estos tiempos. El conservar el Ejecutivo Federal su calidad de representante de la Unión de los Estados y renunciar a todos ellas, dicho de otra manera que se fijen claramente las fuentes impositivas a la Federación y dejarle las demás a los Estados y Municipios, ya que las facultades concurrentes nada mas demuestran una incertidumbre jurídica a los gobernados.

El aparato administrativo, también tendrá que ser revisado, empezando por crear un órgano especial o diferente a la autoridad que sea revisada para evaluar el cumplimiento de sus obligaciones, ya que a nuestro parecer el aparato administrativo a superado al operativo, resultando ineficaz las auditorias fiscales para detectar las evasiones fiscales. Otro punto es la descentralización de los organismos administrativos dándole mas poder a los Estados y Municipios, yendo de la mano con el otorgamiento de mas facultades para recaudar contribuciones a las entidades locales.

Estas reformas ya se han estado ventilando por años y no es una reforma novedosa pero nunca se ha podido llegar a la reforma de fondo y no por razones jurídicas, sino por razones políticas, donde la Federación con todas esas leyes y jurisprudencias a su favor, la presión de no querer cambiar las leyes por el temor de perder el control y el poder que ya no les corresponde; el delegar funciones a las entidades y a los Municipios darían como resultado una recaudación mas personalizada, mas cierta, confiable y mas apegada a derecho.

Por lo que respecta al presupuesto de egresos y como consecuencia de lo que estamos platicando en párrafos anteriores es la disminución del

Nacional no puede dar y que son esenciales en todos los países, pero especialmente en los que están en desarrollo como el nuestro. Vid. <http://biblioteca.idict.villaclara.cu/UserFiles/File/CI%20Disciplina%20fiscal/36.pdf>. Consulta: 5 Octubre 2008.

presupuesto en la Federación y aumento en los gobiernos locales, lo cual sería lo lógico, ya que no es posible que los Estados y Municipios tengan que estar esperando que les quiera regalar la Federación.

g) Análisis de los artículos constitucionales.

En esta sección se tomarán algunos de los artículos más importantes y algunos de ellos llevarán comentarios por la importancia que tienen y dándole nuestra interpretación.

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundará en los principios generales del derecho.

En este artículo se implican cuatro garantías básicas en materia fiscal: 1) irretroactividad legal, que se encuentra en el primer párrafo 2) la garantía de audiencia en párrafo segundo y 3) el de legalidad en el párrafo cuarto.

Referente al primer principio de irretroactividad y de acuerdo al tema de la planeación fiscal, hay un caso en el proyecto de reforma para el 2008 donde indica lo siguiente:

Contribución Empresarial de Tasa Única.

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto de tasa única.

Tratándose de la adquisición de bienes, se considera que éstos se utilizan en los términos del párrafo anterior, siempre que los mismos se destinen a formar parte del activo fijo o del inventario del contribuyente, para ser proporcionados con motivo de la prestación de servicios independientes o se consuman en los procesos de producción o al realizar las actividades gravadas con el impuesto establecido en esta Ley.

II. Las contribuciones locales o federales a cargo del contribuyente, con excepción del impuesto de tasa única, del impuesto sobre la renta, del impuesto contra la informalidad, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles las contribuciones locales o federales a cargo de terceros cuando formen parte de la contraprestación, así como el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley.

III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que por los ingresos de las operaciones que les dieron origen se hubiese pagado el impuesto establecido en esta Ley.

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

V. La creación o incremento de la reserva matemática vinculada con los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias, o de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista

en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir las reservas a que se refiere esta fracción en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso afecto al pago del impuesto de tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el párrafo anterior.

VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

Las inversiones tienen una gran facilidad para poder disminuir o deducir, por lo que trae como consecuencia que a partir de junio del 2007 los contribuyentes de estas abstienen de hacer inversiones haciendo una planeación fiscal por lo que resta del año, ya que hay que recordar que para este año la deducción en inversiones es menos benéfica, trayendo como consecuencias que traiga riesgos en los movimientos económicos de inversión, por lo que sería bueno pensar en hacer retroactiva la ley y aplicar la deducción como se contempla en el proyecto del 2008 incluyendo en una nueva posible ley un artículo transitorio. Esta retroactividad en la ley podría traer consecuencias jurídicas, ya que la gente que realizó grandes inversiones en el primer semestre se podría amparar por los efectos de retroactividad en la ley.

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas para los cateos.

La Suprema Corte ha establecido referente al precepto constitucional descrito:

“...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan las disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquél poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.”

Otra vinculación que encontramos con el artículo 16 constitucional y el criterio jurisprudencial es la opinión de de García Valdez que indica: “La utilidad del vincular la Ley de la Administración Pública y específicamente la Ley Tributaria, radica en descubrir las implicaciones que en un estado de derecho, plantea la vigencia del principio de legalidad de cara a este sector específico. Ello en virtud, que un alto porcentaje de las experiencias tributarias que el gobernado vive a diario, son experiencias antes que nada administrativas. La experiencia diaria, frente a lo tributario, se nutre en base de vivencias frente a conductas estatales producidas en ejercicio de potestades administrativas, por ejemplo, ordenes de visita, prácticas de inspección, desahogo de consultas, imposición de sanciones, emisión de liquidaciones”²¹⁶.

Para que la legalidad opere efectivamente como límite del poder de las potestades, por ejemplo expedir una orden de visita, emitir una resolución liquidatoria, etc, deberán encontrarse proclamadas expresamente en el texto de la ley y es obvio que tales potestades deberán implicar poderes limitados. Ya que si tales potestades contienen poderes ilimitados, la legalidad no podrá operar²¹⁷.

La problemática de hacer una planeación fiscal para el contribuyente es el miedo a un posible orden de aprehensión derivada de una querrela presentada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que muchas veces, siendo actos totalmente legales, el ciudadano tiene miedo de hacer aquella estrategia, dejando a un lado su derecho real de ejercicio; por lo que es importante que la autoridad respete este artículo

²¹⁶ Cfr. GARCIA Valdez Daría. *Trascendencia del Crédito Fiscal*. Tesis para obtener el grado de maestría en derecho fiscal de la Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León., pág. 65

²¹⁷ Vid. JIMENEZ González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. 7ª Edición. Editorial Ecapasa, México 2001, pág. 147.

constitucional y lo haga valer y no caer en un terrorismo fiscal por parte de las autoridades hacendarias amedrentando al particular de ir a la cárcel aunque sea por varios días mientras otorga una fianza para poder salir libre bajo fianza. En materia penal es muy común que los abogados ejerzan este tipo de “derechos”, para que la contraparte les pague inmediatamente, siendo este recurso ya utilizado desde hace varios años por parte de Hacienda para presionar por la vía penal el pago, dando a conocer este tipo de situaciones en periódicos y televisoras sobre personajes públicos.

Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerara confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco se considerara confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales este se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

Otra forma de intimidar al contribuyente es con las multas excesivas para que no se cometa planeación fiscal o bien se desistan de continuar, siendo una facultad de la autoridad excesiva ya que no permite que el particular tome su derecho de la estrategia en plenitud. Los actos administrativos que determinen multas deben de tener una adecuada individualización en cuanto a la sanción impuesta, ya que la mayoría de las veces no toma en cuenta las circunstancias del caso para la imposición de la multa respectiva.

En este orden de ideas, es de gran trascendencia la siguiente jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia, en donde se establece que:

Registro No. 186216

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Agosto de 2002

Página: 1172

Tesis: VI.3o.A. J/20

Jurisprudencia

Materia(s): Común

MULTAS. INDIVIDUALIZACIÓN DE SU MONTO.

Basta que el precepto legal en que se establezca una multa señale un mínimo y un máximo de la sanción, para que dentro de esos parámetros el aplicador la gradúe atendiendo a la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que puede inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor, sin que sea necesario que en el texto mismo de la ley se aluda a tales lineamientos, pues precisamente al concederse ese margen de acción, el legislador está permitiendo el uso del arbitrio individualizador, que para no ser arbitrario debe regirse por factores que permitan graduar el monto de la multa, y que serán los que rodean tanto al infractor como al hecho sancionable.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 39/2002. José Erasto Francisco Coatl Zonotl. 28 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: José Guerrero Durán.

Amparo directo 110/2002. Raciél, S.A. de C.V. 9 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Carlos Márquez Muñoz.

Amparo directo 127/2002. Instituto de Estudios Superiores en Arquitectura y Diseño, A.C. 24 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Amparo directo 128/2002. Gabriel Hernández Medel. 6 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretaria: Blanca Elia Feria Ruiz.

Amparo directo 169/2002. Maquiladora Cat, S.A. de C.V. 4 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Carlos Márquez Muñoz.

En las resoluciones se toma en consideración la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que puede inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.

Es de mencionarse que las multas cumplen con un solo propósito: sancionar al contribuyente en caso de no cumplir con las obligaciones fiscales que estipula las leyes, pero jamás podrá tener el efecto de arruinar o que la empresa se encuentre en una situación de ruina para seguir laborando. Recordar que llevar al cierre de una empresa por pagar las multas que contempla este artículo constitucional sería contraproducente para el país y para la hacienda misma, ya que eso trae como consecuencia que ya no se genere posibles impuestos por parte de la empresa y despido de los trabajadores.

Artículo 28. En los estados unidos mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria. ...

La exención la marca la ley y no la propia constitución como así lo expresa el artículo antes transcrito. El requisito esencial para que no se declare inconstitucional es que al momento de determinar a exenciones a las personas como lo indica la Suprema Corte de Justicia de la Nación es señalar las condiciones tanto objetivas como subjetivas, para determinar los hechos, los sujetos y en que casos estaría en el pago de tributos. Aquí la problemática es como se va a tomar las condiciones subjetivas para las exenciones, que eso genera una gran controversia entre los contribuyentes dando paso a infinidad de planeaciones fiscales, donde el ciudadano esta

dispuesto a generar las oportunidades de exención para hacerlas valer plenamente y sin ningún riesgo legal.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Las leyes están llenas de falta de proporcionalidad las cuales están consentidas por los mismos legisladores tratando de facilitar algún sector de la proporción, lo que causa una oportunidad para que el contribuyente se incluya dentro de los ramos que marca la ley para poder aprovechar y disminuir sus utilidades y a su vez el pago de impuestos.

Artículo 73. El congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

X. Para legislar en toda la república sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. Y 5o. Del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y
- 5o. Especiales sobre:

- A) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación, y (sic)
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

De la fracción VII indica Sergio Francisco de la Garza: “De aquí se desprende que si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes, tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido”²¹⁸En esta fracción se encierra en gran parte el por que no se permite la planeación fiscal, ya que el gobierno tiene que recaudar lo suficiente para el gasto público, ahí el único problema es que aparenta ser un cheque al portador para que el poder legislativo apruebe lo que sea conforme a su gasto, sin tener en cuenta que a los contribuyentes los obligan a tasas altas, nuevos impuestos, pero sin remediar la problemática de la planeación del gasto público.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El ejecutivo federal hará llegar a la cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de

²¹⁸ Cfr. DE LA GARZA. Ob. Cit., pág., 111. Ver nota 75.

presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearan los secretarios por acuerdo escrito del presidente de la república.

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la cuenta pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que esta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la cámara de diputados del h. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Solo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de ley de ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, cuando medie solicitud del ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la cámara o de la comisión permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

Muchas de las veces, la aprobación de los aumentos en las tasas y en el número de impuestos se debe a que los Diputados y Senadores suponen que la baja recaudación se debe a las empresas que realicen planeación fiscales y hacen evasiones fiscales. Una de las causas más importantes es el proyecto de gastos que tiene los tres poderes donde la mayoría de las veces son exagerados y realmente no hay un por que de esa mala distribución.

Artículo 103. Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del distrito federal, y

III. Por leyes o actos de las autoridades de los estados o del distrito federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Hoy el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa me mas casos sobre determinaciones de créditos fiscales en virtud de que las autoridades no están tolerando las planeaciones fiscales, las cuales no prosperan en virtud de que el contribuyente no viola ninguna ley fiscal, a lo que ahora se presentan casos de querellas por planeaciones fiscales que hacen los contribuyentes, siendo el mismo resultado a favor del contribuyente. Este es un caso de terrorismo fiscal comentado en el capítulo de causas de la planeación, en virtud de que lo que pretende la Secretaría de Hacienda es asustar a los contribuyentes con una privación de la libertad, queriendo tener como resultado que los ciudadanos desistan de las estrategias tributarias. Los tribunales federales es el único medio que se tiene para defender las garantías individuales, es el caso que en el proyecto de reformas fiscales para el 2008 la autoridad pretende pasar dos de los principios más grandes que tiene la constitución (equidad y proporcionalidad), esto por que la mayoría se ganan por parte de los contribuyentes.

Sección 2 Interpretación en materia de planeación fiscal.

a) Interpretación y principios²¹⁹.

Los principios son el complemento de las normas positivas, las cuales muchas de ellas ya se encuentran inmersas en las mismas leyes y por supuesto en la Constitución de México.

Los principales principios se encuentran en los artículos 14, 16 y 31 de la Constitución como son el principio de retroactividad, principio de equidad, legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, quedando así resuelto en parte las lagunas en la ley, ya que el orden constitucional

²¹⁹ La interpretación del derecho comprende problemas tan diversos como la relación entre las palabras y las cosas (o sea entre el lenguaje jurídico y la realidad), el uso de reglas generales y su aplicación a casos individuales, la diferencia entre el derecho que se supone que es y el que, también, se supone debe ser, la concepción del Derecho como un sistema de normas, la creación o aplicación del Derecho, el papel que desempeñan los intérpretes (especialmente los intérpretes con autoridad, como los jueces) en la conformación del sistema y la intervención de los juicios de valor en el dictado de decisiones individuales. Todos los problemas que se tratan en este libro son, en algún aspecto, problemas de interpretación, ya que los problemas son analizados a partir de casos y normas que debieron ser interpretadas. La atención de este capítulo se centrará en aquellos casos que exhiben casos paradigmáticos de las clasificaciones teóricas que, a partir de aquí, se desarrollarán. Los legisladores dictan normas generales que expresan en un lenguaje natural, es decir, en el lenguaje utilizado por la comunidad a la que las reglas son dirigidas, con el objeto de que éstas sean comprendidas y sirvan para regular las conductas. Pero todo mensaje requiere interpretación. ¿Qué es un mensaje? Un *mensaje* es una secuencia de símbolos expresada en un lenguaje por un emisor, que procura transmitir al receptor un significado. Para que la comunicación no se frustre, el receptor debe estar en condiciones de desentrañar el contenido del mensaje, por lo que debe conocer el código en el que el mensaje está redactado. Pero eso no es suficiente: un mensaje emitido en contextos o situaciones diferentes puede modificar su significado. Una de las características de mensajes tales como las normas jurídicas es su aplicación en un tiempo mas o menos prolongado. Esto suele enfrentarnos al problema de saber, por ejemplo, si debemos desentrañar el significado que quiso transmitir quien emitió la norma o si puede adjudicarse un significado acorde con el tiempo en el que se realiza la interpretación. Vid. <http://biblioteca.idict.villaclara.cu/UserFiles/File/CI%20Disciplina%20fiscal/36.pdf>. Consulta: 10 Septiembre 2008.

ordena a los juzgadores ocurrir a los principios generales del derecho como parte inagotable del ordenamiento jurídico, tema que ya se trató en el capítulo dos.

En el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen 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 o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica”

Si se va a la supletoriedad de las leyes civiles para poder ampliar este artículo 5, el artículo 19 del Código Civil Federal indica:

“Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la Ley o a su interpretación jurídica.”

Para que se de la aplicación de una obligación fiscal se tiene que conjugar dos hechos: el imponible y el generador. El hecho imponible proviene del latín “factus imponible de imponer”, siendo una de las definiciones:

- 1) “Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”²²⁰.

²²⁰ Cfr. JIMENEZ González. Ob. Cit., pág. 249. Ver nota 217.

- 2) “Se refiere mas bien al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos de derecho (tasa) y de la contribución especial)”²²¹.

Estas definiciones se ven aplicadas en la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 196,884
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VII, Febrero de 1998
Tesis: P./J. 14/98
Página: 38

HOSPEDAJE. LAS LEYES LOCALES QUE ESTABLECEN IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE CONSISTE EN LA PRESTACIÓN DE TAL ACTIVIDAD, NO IMPLICAN UNA INVASIÓN A LA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN.

De la interpretación sistemática de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, X y XXIX y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deriva que la potestad para establecer impuestos sobre actividades relacionadas con el turismo, como lo es la prestación del servicio de hospedaje, no es materia exclusiva de la Federación, pues siendo la materia de turismo un acto que la ley reputa de comercio, conforme al artículo 75, fracción VIII, del Código de Comercio, y dado que el Poder Revisor de la Constitución estableció en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, las materias reservadas a la Federación para establecer contribuciones sobre ellas, dentro de las cuales no se ubica el comercio en general, sino únicamente el comercio exterior, debe concluirse que existe una facultad concurrente entre la Federación y los Estados para gravar las actividades de carácter comercial, como lo es el servicio de hospedaje, sin que sea óbice a lo anterior el hecho de que la fracción X del propio artículo 73 constitucional reserve a la Federación la facultad para legislar en materia de comercio, puesto que en ella se regula un ámbito legislativo de carácter general para que el Congreso Federal determine la regulación jurídica de la materia de comercio, con excepción de la potestad tributaria sobre tal materia, ámbito legislativo que se regula en forma específica en la fracción XXIX del propio precepto, en el que también se delimitan las esferas de la Federación y los Estados, precisando las actividades que pueden ser gravadas en exclusiva por la primera.

²²¹ Cfr. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2 ed. Editorial Buenos Aires Abeledo-Perrot, 1996 Pág. 868.

Amparo en revisión 2312/96. Hotelera Los Tules, S.A. de C.V. 10 de junio de 1997. Unanimidad de diez votos; Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel votaron con salvedades. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Amparo en revisión 2479/96. Compañía Hotelera del Norte, S.A. 18 de noviembre de 1997. Once votos. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo en revisión 2976/96. Operadora Mexicana de Hoteles, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Amparo en revisión 171/97. Operadora Hotelera Layatur, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 100/97. Camino Real de Guadalajara, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de febrero en curso, aprobó, con el número 14/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de febrero de 1998.

Por su parte el hecho generador de la obligación fiscal se define como:

“Una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general”²²². En seguida se transcribe la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 205,662
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 53, Mayo de 1992
Tesis: P./J. 17/92

²²² Cfr. DELGADILLO Gutiérrez, Luis. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa, México 1997, pág. 90

Página: 12

Genealogía: Informe 1989, Primera Parte, Pleno, tesis 55, pág. 619.

IMPUESTOS. SU DETERMINACION Y COBRO NO SON ACTOS INMINENTES.

Conforme con la legislación fiscal, las autoridades pueden determinar créditos y proceder al cobro de los mismos cuando los contribuyentes no hayan cumplido con sus obligaciones de autodeterminación y pago. Sin embargo, de ello no se sigue que, cuando esto ocurra, los referidos actos de determinación y cobro sean inminentes, toda vez que el mismo Código Fiscal, en sus artículos 67 y 146, prevé las figuras de caducidad y prescripción lo que, por sí solo, demuestra que no existe la referida inminencia.

Amparo en revisión 1121/84. Representaciones, Ventas y Promociones, S. A. 9 de julio de 1985. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 847/85. Fernando Rodríguez Montero. 9 de julio de 1985. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S. A. de C. V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5591/90. Aceite Casa, S.A. de C.V. 2 de abril de 1992. Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el miércoles trece de mayo en curso, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 17/92, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: Noé Castañón León y Fausta Moreno Flores. México, D. F., a catorce de mayo de mil novecientos noventa y dos.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 397, pág. 293.

A simple vista, tendríamos que ver cuando se compenetran estos hechos y aplicar la ley, pero ya estando en la práctica no se torna tan fácil, ya que al momento de interrelacionar las normas, revisar los contenidos de la ley se puede prestar a confusiones. Por más que se quiera aplicar la ley en forma estricta como lo indica el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es imposible no poder interpretar con anterioridad y posterioridad las normas fiscales.

El requisito principal para la interpretación es que sea de forma armónica de todos los artículos, como puede sustentarse en la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 222,312
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VIII, Julio de 1991
Tesis:
Página: 203

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. DIVIDENDOS PROVENIENTES DE SUPERAVIT POR REVALUACION DE ACTIVOS. SON DEDUCIBLES, DE CONFORMIDAD CON LA LEY VIGENTE EN 1984.

El artículo 22, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1984, no establece la salvedad relativa a que los dividendos repartidos por un superávit generado por una revaluación de activo, no sean deducibles por no significar un ingreso, pues debe entenderse que la autorización contenida en la fracción aludida comprende a todos los dividendos distribuidos por el contribuyente en el ejercicio, ya que es principio general de derecho que en donde la ley no distingue, no debe hacerlo el juzgador; principio que opera más rigurosamente en materia fiscal, de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo 182/91. Multilec, S. A.. 6 de junio de 1991. Unanimidad de votos.
Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretaria: Alejandra de León González.

El indicar que las normas fiscales tienen que ser de aplicación estricta no se hace referencia a que no se aplique el método de interpretación, como se indica a continuación. Para poder aplicar la ley tuvo que haber necesariamente antes una interpretación de la persona que la leyó aunque sea inconscientemente; lo que si se debe aplicar en forma estricta es la relación de los sujetos y objetos tributarios, dando margen a poder interpretar los conceptos que forman esa norma fiscal que tendrá que ser aplicada de manera estricta. La forma en que debe aplicarse el método de interpretación es de una forma sistemática.

b) Interpretación de las normas tributarias.

La definición de manera sencilla y práctica radica en “entender” y bajo esta tesis, no se podrá negar que siempre va a haber interpretación, ya que para poder aplicar una ley es necesario entenderla. Para poder compartir esta afirmación se tiene que acudir a varias definiciones de interpretación y ver si coinciden en la misma terminología con las del abogado litigante.

Wroblewski relaciona la interpretación con la suficiente comprensión del significado de los textos legales y luego indica “en caso de suficiencia o claridad no hay interpretación”²²³. Este autor utiliza para definir la palabra “comprensión”, pero hace ver que si el texto es claro no debe de haber interpretación, a lo que al punto de vista del autor citado por primera vez chocaría completamente ya que para comprender algo se tendría que interpretar. Los valores axiológicos que le da cada autor son distintos, ya que uno aplica una interpretación extensiva y el último una interpretación restringida.

²²³ Cfr. www.unizar.es

Se da un valor muy elevado y muy apegado, por lo que le da como resultado que todo enunciado, texto, comunicación siempre tiene que ir acompañado de una interpretación; a su vez el autor polaco restringe la palabra interpretación.

De estas dos definiciones se pueden sacar dos clasificaciones de interpretación:

- a) La de 1er nivel, donde toda norma es interpretada simplemente por el hecho de leerla.
- b) La de 2do nivel, siempre que se de una duda en el texto que sea determinante para el significado de la norma.

Errores en la interpretación de leyes fiscales.

“Uno de los errores en la interpretación de las normas tributarias ha sido que los juristas consideran que la especial naturaleza de las normas jurídicas no permite la aplicación de las reglas de interpretación aplicables para las leyes en general”²²⁴

Dejando a un lado del absolutismo en la interpretación, se indica que las leyes fiscales por ser generales no pueden ser interpretadas. Solamente se pueden interpretar conforme a tres corrientes:

- 1.- *In dubio contra fiscum*
- 2.- *In dubio pro fiscum*
- 3.- Aplicación rígida de las normas tributarias.

Las primeras dos corrientes, más que una forma de interpretación es un cauce que se le puede dar a la polémica tratada, ya que engloba en dos

²²⁴ Cfr. BOBBIO, Norberto. Ob. Cit., pág. 146. Ver nota 189.

partes la interpretación universal, a favor y en contra del fisco, a lo que resulta mas fácil de aplicar la norma fiscal, ya que se reduce al máximo las formas para desentrañar el sentido del texto legal. La tercera corriente como ya se ha estado analizando se vuelve a dejar donde se empezó, ya que la aplicación estricta es difícil de aplicar ya que en primer término no se sabe que es estricta y en segundo hasta donde puede llegar la palabra estricta.

Los criterios de interpretación son variados y de mucho estudio que han servido en algunos casos para aclarar las normas tributarias, pero al contrario también han servido para crear confusiones y malos manejos al momento de aplicar el pago de las respectivas contribuciones. Bajo nuestra perspectiva los criterios más importantes de interpretación son:

- a) Lo que pretendió el legislador. Este criterio encuentra su fundamento en la exposición de motivos donde se pretende aclarar el por que de la nueva norma y para que fue creada, las circunstancias, el momento histórico que se estaba viviendo y las causales del por que se dieron esa nueva legislación. Esta interpretación es la mas justa y legal, ya que es lo que pretendió el legislador y por consecuencia lo que pretendió, quiso y acepto la sociedad misma, tomando como base el principio de seguridad jurídica.
- b) Lo que favorezca a la Hacienda Pública y/o particular. Este criterio tiene la finalidad de no afectar en este caso a la Hacienda Pública en virtud del interés público, y por su parte al particular en su patrimonio.
- c) Lo que indica el lenguaje. Este criterio se basa en lo que literalmente indica el conjunto de palabras que forman la norma tributaria, la cual puede estar de acuerdo o contradecir al primer criterio que se expuso, por lo que puede ser contradictorio a lo que

- quería el legislador pero no supo expresarlo de modo correcto, dejando una grande laguna y una afectación al Estado de Derecho.
- d) Lo que se refiere el Juez y Magistrado. Este criterio apunta a lo que dicta la autoridad resolutora, encontrando su fundamento en la ley misma, en una interpretación ajustada a Derecho, dejando a un lado los criterios personales o sus experiencias morales.
 - e) La interpretación por integración.

Elaboración gradual del ordenamiento con la interpretación.

No podríamos hablar de un ordenamiento jurídico si no lo consideramos como algo unitario. Indica Bobbio: Todo ordenamiento tiene una norma fundamental, que da unidad a todas las otras normas; esto significa que la norma se esparce dando lugar a un conjunto unitario, que se puede denominar justamente ordenamiento la norma fundamental es el término unificador de las normas que componen un ordenamiento jurídico.

La unidad del ordenamiento jurídico lo es en cuanto a la base del ordenamiento se presuponga una norma fundamental a la cual se pueden remontar, directa o indirectamente, todas sus normas.

Para conocer un poco mas del tema en sus antecedentes se estudiará las escuelas que han impulsado las diversas teorías de la interpretación y hablamos del Derecho en general, ya que hay que tomar en cuenta que no se debe separar el Derecho Fiscal de la fuente.

Escuela de la Exégesis: No había interpretación, era de aplicación literal. Obviamente se tenía una interpretación por parte de los jueces, pero se confundió el término de no haber interpretación y prohibición de la interpretación.

Escuela Histórica: Elemento histórico y sistemático.
Jurisprudencia Evolutiva y Teleológica

Estas escuelas o teorías van de acuerdo al fin que persigue la norma, la causa que motivo ese fin y por el otro lado, la evolutiva que te habla de aplicar la interpretación de acuerdo a la sociedad en el que se esta viviendo y va ir cambiando conforma va evolucionado la misma sociedad.

Hay un hecho cierto en esto, después de haber aplicado cualquier método de aplicación de interpretación el resultado va a ser muy variable de acuerdo de quien lo aplique y que tipo de entendimiento se llevo a cabo, por lo que se precisa y se confirma una vez mas que la Ciencia del Derecho es variable y contiene muchas verdades legales.²²⁵

Bajo estos métodos de interpretación científicos se tiene que restringir o indicar cuales van a hacer los métodos adecuados y eso no lo define la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su contradicción de tesis 15/99, la cual se transcribe a continuación.

No. Registro: 185,419
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVI, Diciembre de 2002
Tesis: 2a./J. 133/2002
Página: 238

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el

²²⁵ Vid. Ídem.

intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 1302/2001. United Parcel Service, Company. 23 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

Amparo en revisión 473/2001. Constructora Estrella, S.A. de C.V. 5 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Carlos A. Morales Paulín.

Amparo en revisión 262/2001. San Vicente Camalú, S.P.R. de R.L. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Aída García Franco.

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

Tesis de jurisprudencia 133/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.

En su última parte del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación se tiene que las leyes fiscales prevalecerán para su aplicación sobre cualquier otra materia, a menos que no se encuentre en la primera. Como ejemplo se tiene la definición de “sociedad”, donde para poderla aplicarla se buscara en las leyes fiscales como lo es el artículo 8 de la ley del

Impuesto sobre la Renta y no aplicar lo que indica en la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que las definiciones son distintas para los efectos fiscales.

c) Los sistemas normativos como base para la interpretación.

En cuanto a la interpretación Margain Manautou llega a las siguientes conclusiones, las cuales se consideran dentro de la clasificación de interpretación integral como se indico en líneas anteriores.

- a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- b) Por su naturaleza específica, deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas quien señalan el sujeto, el objeto, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones y las sanciones
- c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico; solo cuando una norma legal de una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponda el término, se estará a su sentido jurídico;
- d) La interpretación analógica debe proscribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto 2 anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.²²⁶

Diep Diep completando lo dicho por Manautou señala: “Lo que se interpreta son los hechos para determinar si encuadran o no en lo previsto por las normas que tales leyes contienen. Estas se redactan, como toda ley positiva, con palabras. Cada palabra y su conjunto implican un significado

²²⁶ Vid. MANAUTOU Margain. Ob. Cit., págs. 155 y 156. Ver nota 54.

que, en el caso de que la interpretación deba ser estricta, como en el caso del tipo de normas estudiadas, no permite deducciones o consideraciones más allá de lo expresamente anotado en su texto. Lo único que interpreta, pues, de tales textos legales, vienen a ser sus significados, incluso sin rebasar, más frecuentemente de lo que se cree, de las meras etimologías de sus expresiones, Pero lo que en última instancia termina por ser materia de la interpretación misma forzosamente son los hechos, pues sólo considerándolos es como se determina si encajan o no en la perceptiva que pretende contenerlos, referirlos o reflejarlos”²²⁷.

- La interpretación no significa acogerse al sentido literal o común de las palabras empleadas por la ley, sino a su sentido técnico legal.
- La interpretación estricta debe entenderse en la relación de unas normas con otras y en razón de la armonía que las articula, no aisladamente o en atención a las palabras empleadas.

d) Problemas de interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

Las normas jurídicas se expresan a través de lenguaje como indica Habermas, y por lo tanto son susceptibles de interpretación. A veces la interpretación es todo un reto para los mismos estudiosos del derecho, y con mayor razón a la población en general.

García Máynez²²⁸ indica: “la existencia del derecho está condicionada por la del deber, mas no a la inversa”, por lo que la “libertad

²²⁷ Cfr. DIEP Daniel. Obra citada, págs. 77 y 78. Ver nota 21.

²²⁸ Cfr. MAYNEZ García, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. 39ed. Editorial Porrúa México, 1988, pág. 224.

jurídica es la facultad de hacer o de omitir aquellos actos que no están ordenados ni prohibidos”. Añadiendo el autor que: “Existen dos niveles de libertad: el de los actos de voluntad no previstos por la norma y que, considerados bajo el rasero del derecho, son perfectamente lícitos, y el de los actos de voluntad que, previstos o no por la norma, pero específicos del ámbito del derecho, pueden ser lícitos o ilícitos si, estando previstos, se cumplen o no, y si no estando previstos, se ejecutan u omiten.”

No es un problema menor que las incompatibilidades se den en el marco de una lógica y que no haya una única lógica aceptada en el campo jurídico.²²⁹ Podemos coincidir, sin embargo, en que estamos frente a un problema lógico cuando un sistema normativo contiene dos normas que regulan una conducta en forma incompatible, por ejemplo si, en el mismo contexto, se caracteriza como obligatoria y prohibida. En el mismo sentido, Alchourrón y Bulygin sostienen que las normas correlacionan casos (definidos por sus propiedades fácticas) con soluciones (enunciados deónticamente calificados)²³⁰. En este contexto, sólo hay incompatibilidad cuando se trata del mismo caso o condición fáctica.

El problema de las antinomias.

Bobbio se apoya en Kelsen, el ordenamiento jurídico como unidad, indicando que todas las normas están ordenadas en una norma fundamental, y se reflejan en todas las demás.

El autor italiano entra al estudio de que si las normas están unidas a una norma superior, sino que entre ellas hay una coherencia, que

²²⁹ Cfr. Guarinoni, Ricardo V., “Avatares de la Lógica Deóntica”, trabajo presentado en las XIV Jornadas Argentinas de Filosofía Jurídica y Social, celebradas por la Asociación Argentina de Filosofía del Derecho, Mar del Plata, 2000.

²³⁰ Vid. Alchourrón, Carlos y Bulygin, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Astrea, 1974, pág. 79.

puedan subsistir entre ellas mismas, que no sean contrarias. Bobbio indica que hay normas incompatibles, a las que denomina antinomias, que perteneciendo al mismo ordenamiento jurídico y coincidente en los cuatro ámbitos de validez: temporal, espacial, personal, y material, ofrecen soluciones contradictorias.²³¹

Lo que Bobbio intenta hacer es darle una solución a este problema, y dando una primera solución, como lo es la jurisprudencia que ha ido elaborando reglas que permiten eliminar la incompatibilidad existente entre las normas, unas veces utilizando la "interpretación correctiva" que supone introducir una modificación leve o parcial en el texto de la norma; y otras veces la solución jurisprudencial se ha basado en la no-aplicación de una de las normas en conflicto.

Según Bobbio el intérprete del Derecho está vinculado por tres reglas a la hora de resolver las antinomias

- Criterio cronológico: la norma posterior deroga a la anterior.
- Criterio jerárquico: la norma superior prevalece sobre la inferior.
- Criterio de la especialidad: la norma especial prevalece sobre la norma general.²³²

El criterio cronológico resuelve el problema de la antinomia cuando dos normas incompatibles son sucesivas, el jerárquico cuando se trata de dos normas incompatibles que están en diferente plano; y el criterio de la especialidad cuando entran en conflicto una norma general con una norma especial.

²³¹ Vid. BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. 2da. Edición. Editorial TEMIS. Traductores Eduardo Rozo Acuña y Jorge Guerrero R. Colombia. 2002, pág. 24.

²³² *Ibidem*.

Pero, el problema se plantea cuando a dos normas incompatibles entre sí se les puede aplicar al mismo tiempo más de un criterio de los señalados, y de tal aplicación resultan soluciones distintas. En este caso hay un conflicto entre criterios, al que Bobbio denomina como "antinomia de segundo grado".²³³ También hay supuestos en los que la aplicación de algunos de estos criterios resulta inoperante a la hora de resolver la antinomia, pues se trata de normas contemporáneas, de un mismo nivel y ambas generales. Es el caso relativamente frecuente de dos normas generales e incompatibles que se encuentran recogidas en un mismo Código. Aquí es aplicable un criterio recurrente aunque no vinculante para el intérprete, que es el de distinguir las normas según su forma: imperativas, prohibitivas y permisivas. Entonces se suele establecer el criterio de hacer prevalecer, en el caso de conflicto entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, ésta última, por ser la más favorable.

Pero, en caso de no ser aplicables las reglas derivadas de los tres criterios: jerárquico, cronológico y de especialidad, la solución queda exclusivamente en manos del intérprete del Derecho, que habrá de valorar a la hora de tomar su decisión la oportunidad de la misma, para lo cual utilizará todas las técnicas de la hermenéutica.

No obstante, la incompatibilidad entre algunas de las normas que componen el ordenamiento jurídico, éstas son válidas, pertenecen realmente al mismo aun cuando su ámbito de validez, de aplicación (temporal, espacial, personal y material) sea coincidente. Si las normas coinciden en los criterios de validez son verdaderamente antinómicas, pero a la hora de su aplicación efectiva habrá de resolverse la antinomia para

²³³ Ídem. pág. 25

alcanzar la unidad de todas las normas entre sí y con la fundamental, optando por algunos de los criterios interpretativos expuestos.

Pero, para que en un ordenamiento jurídico haya unidad no pueden existir contradicciones, antinomias, entre las normas que lo integran. Tales antinomias tienen existencia real, validez, aunque a la hora de hacerse eficaces la contradicción ha de eliminarse a través de la interpretación, permitiendo alcanzar así la unidad de todas las normas del ordenamiento.

Tales normas se remontan directa o indirectamente a través de los sucesivos planos superiores jerárquicos hasta alcanzar la cúspide del ordenamiento jurídico, la norma fundamental, en cuyo seno todas las normas del ordenamiento se reducen a unidad. Así, del concepto de unidad se deriva en la obra de Bobbio dos exigencias fundamentales:

- que la norma fundamental dote de unidad al ordenamiento, pues es el núcleo común del que derivan todas las demás normas.
- la unidad de cada una de las normas del ordenamiento jurídico con las demás normas, lo que exige si no la ausencia de antinomias, sí que estas se subsanen con la interpretación.

El problema de las lagunas.

Por integridad se entiende la propiedad por la cual un ordenamiento jurídico tiene una norma para regular cada caso. Integridad significa ausencia de lagunas.

La integridad es una condición necesaria para aquellos ordenamientos en los cuales valgan estas dos reglas:

- 1) el juez está obligado a juzgar todas las controversias que se le presenten a examen;
- 2) está obligado a juzgarlas con base en una norma que pertenezca al sistema.²³⁴

El principio de unidad en la *Teoría General del Derecho* de Bobbio es predicado tanto con relación a la derivación de todas las normas de uno o varios ordenamientos de la misma norma fundamental, como haciendo referencia a la unidad de todas las normas entre sí, a través de la labor del intérprete del Derecho, que ha de eliminar, a la hora de resolver un supuesto concreto, las posibles antinomias, así como ha de integrar las lagunas existentes con normas procedentes del mismo ordenamiento o de otros superiores o parciales. Sin embargo, este último factor de unidad no se consigue de forma plena o absoluta, pese a que la hermenéutica jurídica muestra el esfuerzo constante de la jurisprudencia para considerar al Derecho como un sistema coherente y pleno.

Fraude a la ley.

Este apartado de la interpretación de la ley se da con cierta frecuencia en el círculo de los contribuyentes, pero en realidad no hay separación contundente entre una buena planificación fiscal y el concepto de fraude a la ley. Para referirnos más a estos términos se definirá el fraude a la ley como la interpretación que se da a una norma en la que el espíritu del legislador y de la ley tenían una finalidad muy diferente a la utilizada por el contribuyente o por parte de la Hacienda Pública.

El problema del fraude a la ley, es la cuestión de resolver si se configura realmente el hecho delictivo, ya que son puras presunciones, y

²³⁴ Idem. pág. 26

de ahí se toman como ciertas, por lo que en un juicio de nulidad no habría mucha oportunidad de demostrarlo, siendo el único camino para evitar el fraude a la ley la delimitación de los distintos hechos impositivos que den pauta a este tipo de interpretación. Una de las formas en las que se podría evitar sería que la Administración Hacendaria indicara literalmente las opciones para una buena planeación fiscal, pero esto no se ha realizado en nuestro País ya que la autoridad hacendaria jamás publicaría algo que pueda afectar al Estado en su recaudación. El problema de esto es que las autoridades referidas dejan todo en una laguna para que los contribuyentes no se beneficien directamente de una norma legal, pero ha cambiado seguirá existiendo fraudes a la ley.

Sección 3 Hacia una nueva definición de planeación fiscal.

a) Reingeniería fiscal

Hasta el momento no hay una definición en alguna ley fiscal ni en alguna jurisprudencia. Para regular la planeación fiscal se deben de dar los siguientes elementos en las distintas leyes fiscales y en los métodos de auditoría por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que contenga las siguientes características:

- 3) Sencillez²³⁵
- 4) Economía
- 5) Comodidad
- 6) Limpieza

La sencillez consiste en que el contribuyente entienda y pueda aplicar dichas normas fiscales, quitándose el problema que los contadores y los abogados manejen el pago de los impuestos donde se pueda malversar el manejo y que los pagos sean mas transparentes. En el segundo punto, es importante ya que la sociedad se queja en si de los gastos que se están generando por lo complicado de la obligación tributaria, por lo que tienen que desembolsar parte de sus utilidades en el pago de profesionistas capacitados. El punto de la comodidad ya fue tratado en temas anteriores, debiendo dar más opciones al contribuyente de hacer sus pagos, ya sea por Internet, por banco o cualquier otro medio

²³⁵ DIEP Diep. Ob. cit. pág. 32. Ver nota 21.

que se le facilite más. Por último el requisito de la limpieza es evitar un contacto entre las autoridades hacendarias y el contribuyente de una manera muy rígida, como lo son las visitas domiciliarias, donde los visitantes llegan con un animo de que en sí, el contribuyente ya es un evasor fiscal y el trato así lo hacen sentir con una presión que incomoda a los sujetos pasivos.

b) Nueva definición de planeación fiscal.

Es una técnica que utilizan los contadores, economistas y abogados fiscalistas en el que se aplican las ciencias económicas, contables y de derecho con la intención de resaltar los beneficios fiscales de las leyes para así organizar y distribuir las cargas tributarias pagando lo que a derecho corresponda y apegadas con los requisitos legales para no caer en una evasión fiscal.

Para poder llevar a cabo una Planeación Fiscal se necesita:

- 1) Aprovechar las deficiencias de un ordenamiento legal...sirviéndonos de lo imprevisto en el marco de lo jurídico.
- 2) Cuando se trate de situaciones contempladas por los preceptos legales pero en las que es posible sustraerse de incidir, se estará en el ámbito de lo puramente económico.
- 3) Y cuando ocurra que dentro del propio marco del Derecho existan alternativas que permitan conjugar la norma con el interés económico particular y concreto, evidentemente habrá que hablar de una técnica económica jurídica puesto que ambos elementos se presentarán integrados.²³⁶

²³⁶ Ídem, pág. 36

Esta técnica tiene que ser muy precisa, utilizando correctamente los preceptos legales, ya que el hilo que divide a la planeación fiscal de la ilicitud es muy corta, y más con una interpretación abierta por parte de las autoridades.

La teoría de la redistribución de las riquezas versus la planeación fiscal.

El autor Daniel Diep indica en su libro Planeación Fiscal Hoy: “En efecto, aun sin entrar en consideraciones jurídicas, para el Estado- como tal- resulta mas provechoso el sujeto pasivo que emplee esta técnica que el burdo defraudador fiscal que transgrede las leyes sin recursos. Y aunque, ello no constituya consuelo alguno, dentro de esta primera etapa del análisis resulta más provechosa en todos los sentidos una comunidad que cumple dentro de las mejores condiciones posibles que una comunidad de defraudadores.”²³⁷

Tal vez sin pensarlo directamente, pero aquí el autor está indicando una diferencia muy marcada, al menos así se puede dar la interpretación. Indica que el defraudador transgrede las leyes y le deja sin recursos; por lo que el planeador no puede tener estas dos características. ¿Qué pasa si en una estrategia el contribuyente deja de pagar todos los impuestos de forma legal, el efecto es el mismo que un defraudador, ya que deja sin recursos a la Hacienda pero de forma legal. Los niveles de la técnica que se ocupen pueden ser desde un ahorro moderado, hasta dejar de pagar la totalidad de los tributos, dependiendo hasta donde quiera llegar el ciudadano y las empresas.; este es un factor que se ve seguido ya que hay antecedentes donde dos empresas no pagaron nada en el año, una por utilizar facturas apócrifas, y la otra por ocupar fideicomisos y derechos fideicomisarios.

²³⁷ Ídem. págs. 38 y 39

Este viene a colación con las nuevas reformas del 2008, ya que lo que quiere indicar la autoridad, que aunque sea legal las operaciones económicas y jurídicas que haga el contribuyente, es un acto impropio y eso hace que los efectos sean que pague esa omisión de impuestos y se haga acreedor a una infracción mas no a una sanción penal.

La forma de desarrollar la técnica o los elementos que se necesitan para una adecuada técnica son:

- a) Un sujeto capaz

Para esto se necesita un asesor de la persona física o moral con conocimientos sobre los principios generales del derecho, jerarquía de las leyes, la estructura conceptos fundamentales de las disposiciones fiscales e información general sobre el derecho corporativo, mercantil, civil, laboral, etc.

Conocimiento de las actividades empresariales o individuales a desarrollar, como las operaciones a desarrollar, elementos de contabilidad, etc.

Orden, tiempo y circunstancia en los que habrá de aplicarse las estrategias. En este ultima característica del sujeto es importante que una planeación no se puede hacer todo en un mismo tiempo, o al menos no es lo mas recomendable, por ejemplo no es conveniente crear empresas para después fusionarlas y escindirlas sucesivamente, pasando los patrimonios de una empresa a otra, ya que podrías caer en un acto simulado o simplemente no lo permitiría la ley como es el caso de los fideicomisos inmobiliarios donde tiene que pasar un tiempo para poder aprovechar los beneficios fiscales cuando se renta para poder vender esos inmuebles.

b) Un objeto específico

Reducir la carga tributaria que pudiera gravitar sobre cualquier patrimonio.

c) Un instrumento adecuado.

d) Un método eficaz.

1.- Análisis del caso. Dando a entender por el impacto de los tributos a pagar, las condiciones del caso.

2.- Selección de las estrategias posibles.

3.- Valoración de alcances, operancia, seguridad y consecuencias.

4.- La implementación de las estrategias.

5.- El mantenimiento del plan.²³⁸

Elementos de la Planeación Fiscal

e) Las estrategias mismas, es decir, el conjunto de medidas o soluciones que se pretende implementar.

f) Los fundamentos legales, contables, documentales que permiten sostenerlas; la razonabilidad y la lógica de las medidas y proporciones con las que habrán de aplicarse.

g) Los resultados; es decir, la estimación de las consecuencias económicas que la implantación del plan permitirá obtener.

²³⁸ Ídem, págs. 147y 148

La planeación fiscal para ser tal, debe contener los dos elementos de legalidad y de hacer un pago moderado, o nada mas necesita que este ajustado a la norma para que sea valido.

En cambio la evasión tributaria “es un fenómeno de carácter puramente económico que consiste en el efecto contingente del incumplimiento total o parcial en el pago de un tributo y el ilícito jurídico es la situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria, lo que implica sanción, la cual puede ser puramente económica, pero que, si esta tipificada en la ley penal, se constituye en delito.”²³⁹

La Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos Mexicanos indica: “Los empresarios no solamente tienen el derecho de planear sus actividades comerciales para reducir sus impuestos, sino que tienen la obligación de hacerlo”²⁴⁰

La planeación es una actividad perfectamente legítima. “Le da derecho a arreglar sus asuntos dentro de los límites de la ley, de modo que se pague una cantidad mínima de impuestos”²⁴¹.

c) Reforma fiscal.

Para buscar una reforma fiscal primero es detectar cual es el problema para que nos de cómo resultado buscar un cambio en la recaudación. Los problemas encontrados son cinco principalmente:

²³⁹ Cfr. ALTAMIRANO Jácome. *La Evasión Legal de los Impuestos*. Segundo Número Extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, pág. 42

²⁴⁰ Cfr. REYES Mora, Oswaldo. “*Estudio de las opciones legales fiscales*” publicado en la revista Defensa Fiscal pág. 11

²⁴¹ Cfr. SANCHEZ Miranda, Arnulfo. “*La importancia, financiera de la planeación fiscal*”. Publicación en la revista PAF del mes de julio del 2007.

- 1) Los contribuyentes buscan la planeación fiscal aprovechándose de las lagunas y errores que se encuentran en la misma ley.
- 2) La evasión fiscal
- 3) La defraudación fiscal.
- 4) La poca capacidad de la Hacienda Pública para recaudar y vigilar a los contribuyentes.
- 5) La falta de pericia por parte de los legisladores al momento de formar las leyes.

Para encontrar la base de donde se va a tomar para iniciar la reforma tan esperada, hay que partir de los elementos anteriores para una buena hipótesis y éxito en los cambios estructurales que se quieran hacer.

CONCLUSIONES

PRIMERA.

Por planeación fiscal se debe entender la de realizar actividades por parte del contribuyente con el fin de perjudicar a la Hacienda Pública en la disminución de los ingresos, situación que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a ayudado a mal informar a la sociedad creando sobre el término un panorama de ilegalidad y de algo negativo.

En todas las definiciones de los autores citados que se pudieron observar en ningún momento hacen referencia a que la planeación fiscal sea igual a un delito o un acto ilegal, y la mayoría hace una separación entre planeación fiscal y evasión dando características precisas de las definiciones como por ejemplo, el primero de ellos es un acto totalmente legal, mientras que la segunda proviene de una ilicitud pudiendo llegar hasta ser un delito fiscal, la primera es una forma de de organizar o sistematizar las obligaciones apegadas a la ley y la segunda son actos que tienen como objetivo primordial utilizar actos falsos para no pagar impuestos. La planeación tiene un respaldo en la ley y en los principios de derecho, no tiene como objetivo pagar menos, sino pagar lo que corresponda al tipo de actividades que se están realizando, mientras que la

evasión se esta dejando de pagar, ya que si tiene la obligación de hacerlo, ya que se dio la causalidad entre el hecho imponible y el hecho generador.

SEGUNDA.

Es una realidad que los ingresos que percibe el Estado no están a la altura de lo que se exige actualmente, y también es cierto que los niveles de evasión son muy altos como se mostro en la primera parte, pero también es cierto que no esta comprobado que sea por hacer planeación fiscal y eso se demuestra con las jurisprudencias que se fueron mostrando durante toda la tesis, donde los casos eran de defraudación fiscal por utilizar documentos falsos, por constituir sociedades que no cumplían con sus objetivos o simplemente por no hacer los pagos correspondientes de ingresos que no están exentos por poner algunos ejemplos. Una posible definición que abarca todos los elementos sería como la actividad tendiente a determinar los efectos fiscales financieros que producen la realización de las operaciones, con objeto de optar por las situaciones jurídicas mas convenientes, que permitan legítimamente minimizar el costo fiscal, obteniendo beneficios administrativos, de operación, económicos, etc.

TERCERA.

La naturaleza de la planeación fiscal es en resumen un acto de voluntad soportado en ley donde las figuras que utiliza no están prohibidas logrando un fin con un soporte jurídico. Es de indicar como se ha hecho a lo largo de esta tesis, que se tomo la ciencia jurídica como base para el presente estudio, previniendo que dejamos a un lado la ciencia económica y la ciencia financiera, enfocándonos a lo que es la ley, su interpretación, desglosando los elementos de la definición y haciendo un estudio comparado de la evasión, la simulación, actos impropios, etc.

CUARTA.

La planeación se da conforme al tiempo y al espacio, ya que depende mucho para llevarla a cabo como se encuentra la ley, como ha sido reformada, que actividades generen las obligaciones del pago de impuestos, así como los diferentes tratados internacionales, leyes extranjeras para poder llegar a hacer una verdadera planeación. Esto se logra por las opciones que se encuentra en la legislación, las exenciones previstas, los tipos de operaciones que puede llegar a manejar las personas físicas y morales y las deficiencias de la ley para beneficio de una buena estrategia fiscal.

QUINTA.

En el concepto de elusión fiscal veíamos que es un concepto donde la planeación encuadra perfectamente y podríamos poner como característica que la elusión se busca deliberadamente para no contraer obligaciones fiscales de pago debiendo tener una creatividad por parte del que la realiza, pero aquí si se podría decir que no se esta buscando otro beneficio mas que el fiscal e inclusive se pueden crear figuras jurídicas que den mas trabajo al contribuyente, pero teniendo única y exclusivamente el beneficio fiscal de no realizar el pago. La ventaja que se podría tener con la figura de la elusión fiscal es que es transparente la disminución del pago de impuestos y que toda la información la tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y saber cual es el actuar de los contribuyentes para no tener esa obligación, por lo que las autoridades hacendarías podrían mandar proyectos al Congreso para que hagan una revisión y reformas a las leyes como lo intentaron con el Impuesto Empresarial a Tasa Única.

SEXTA.

El llevar a cabo una planeación fiscal es una tarea muy ardua y de mucha experiencia ya que existe una línea muy frágil entre la evasión y la elusión, donde para tener éxito se necesita que todos los elementos y operaciones estén bien asentados, bien motivados e indicar las tipos de responsabilidades que puede haber en caso de una revisión por parte del Servicio de Administración Tributaria. Dependiendo los montos que se manejen en las operaciones es la importancia que le puede dar las autoridades hacendarias, así es que cuando sea mayor las cantidades podrá haber mayor obstáculos, es por eso que es importante haber estudiado las personas que se involucran en las planeaciones y que tipo de responsabilidad pueden tener, esto para que asuman los riesgos de las operaciones.

SEPTIMA.

Existen dos tipos de sujetos involucrados como son los sujetos pasivos directos y los responsables solidarios y no estamos hablando de que tengan una responsabilidad por haber incumplido las leyes, sino por tolerar las revisiones que le pueden llegar a hacer donde tendrá que demostrar cada una de las operaciones que se llevaron a cabo para justificar la planeación. El responsable directo es el contribuyente que realiza el hecho generador de lo que esta contemplado en la ley, dicho en otras palabras se sitúa dentro de la hipótesis de la ley; tiene la obligación de hacer los pagos y el solidario no es propiamente un obligado del pago de tributo, pero si se responsabiliza por los hechos por garantía el cual tiene que estar específicamente en la ley, al cual se le exige una respuesta por las consecuencias que hay por la planeación fiscal en este caso. Obviamente la responsabilidad solidaria proviene o nace a partir de las acciones que realiza el sujeto directo.

Hay varios tipos de responsables solidarios como son los retenedores, los que ayudan cumplir con las obligaciones de pagos, declaraciones anuales, declarativos, avisos, etc, los que son por garantía, por haber adquirido un activo o un inventario sin haberse realizado los pagos con anterioridad, los dueños de las empresas, accionistas, el consejo administrativo, los notarios, los que ayuden al contribuyente principal a realizar las actividades propias de la planeación como son los contadores, abogados, asesores, etc.

OCTAVA.

La fórmula que utiliza la planeación fiscal para poderse llevar a cabo es el no caer en una de las obligaciones fiscales que marca la ley, que no se de el principio de causalidad, que no este dentro el contribuyente de la hipótesis que marca la ley, ya que el hecho generador determina el momento que nace la obligación tributaria principal, a los sujetos involucrados, si hay una incidencia, que si no hay esos elementos se dará la estrategia fiscal y no habrá delito que perseguir, ni sanciones por parte de la autoridad o al menos que se demuestra que las operaciones fueron simuladas para obtener los beneficios fiscales. El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación te marca de manera muy clara: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de la causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

NOVENA.

Existe una falta de consenso en definir indebido, abuso, elusión, evasión y planeación fiscal; saber cuando comprender que es una simulación, saber cuando es una planeación sin tener actos impropios para las organizaciones hacendaría del gobierno. Estas situaciones incómodas en primer lugar afectan directamente a los abogados que instruyen a los contribuyentes y quieren darles una seguridad jurídica en lo que se está haciendo, jugando un papel muy importante la interpretación en esta materia, la cual sería complicada aplicar ya que los casos serían muy distintos en cada planeación, en virtud de las grandes diferencias económicas, financieras de cada empresa. La interpretación en este caso no es muy útil, ya que dejaríamos prácticamente a la subjetividad todo el peso del derecho.

El elemento “engañar” no está dentro de la planeación fiscal, ya que lo único que se está haciendo es organizar de una forma distinta y que se da de forma natural al contribuyente ya sea cambiando el tipo de sociedad, haciendo una escisión, una fusión y obteniendo beneficios fiscales. El segundo elemento es omitir total o parcialmente el pago de contribuciones situación que tampoco se da ya que al momento de cambiar de obligación fiscal a una más benévola no se pagará menos, simplemente se va a pagar lo que tendría que pagarse; y el tercer elemento es el perjuicio al fisco federal, tampoco lo hay ya que para que haya un perjuicio tendría que haber un incumplimiento por parte del contribuyente, situación que no sucede.

Otro elemento que se aporta en la teoría cualitativa es que la planeación tenga efectos en la conservación del orden social, siendo esto no necesariamente cierto ya que si todos los ciudadanos llevarán a cabo

planeaciones fiscales podría haber un riesgo de una disminución para el gasto público, pero esto es eminentemente secundario, de los efectos que causa el erróneo planteamiento del Congreso al momento de crear las leyes fiscales.

DECIMA.

En el primer punto que tocamos en el Capítulo 2 Sección 1 sobre el principio del fondo sobre la forma no aplicaría para la planeación fiscal ya que hay varios supuestos de exención o de obligaciones en la ley que no se encuentran contemplados como hecho generador para el pago de impuestos, por lo que si se cae en uno de ellos no se daría la obligación para el ciudadano ya que se esta realizando lo estrictamente permitido en la ley tomando los beneficios. Para que pudiera aplicar este principio se tendría que quedar bien asentado en la ley las obligaciones y los derechos de las partes, que es lo que se pudiera hacer o no para no caer en actos impropios y se pueda convertir en una ilegalidad por parte del contribuyente. El indicar por parte de la autoridad hacendaría que los tipos de contrato, los tipos de sociedades en que esta inmersa el contribuyente son simples formas para no pagar impuestos y sea cual fuera la forma la autoridad va a determinar que se deben pagar los mismos, serían formas ilegales de determinar ya que nunca pudiera encontrar el fundamento jurídico para poderlo cobrar ya que nunca se daría el hecho imponible y el hecho generador, en resumen no se podría demostrar cuales son los actos propios apropiados y cuales fueron los actos impropios que realiza el contribuyente ya que la única manera de poderlo comprobar son la naturaleza de legales o ilegales que pueden llegar a hacer.

DECIMA PRIMERA.

Sobre el tema de la consulta fiscal y la reforma sufrida en el 2006 donde los contribuyentes no pueden impugnar la contestación a una petición para aclarar si es legal o no la estrategia que se esta siguiendo o que se quiere implementar, es una forma de ahuyentar al ciudadano para que no realice esas prácticas aunque puedan llegar a ser legales y nada quisiera arriesgarse a llevar una sin un consentimiento o un respaldo de una sentencia por lo que se declina la posibilidad y quitan el derecho fundamental de las personas de realizar este tipo de actividades fiscales.

DECIMA SEGUNDA.

Las diversas infracciones contempladas en el Código Fiscal de la Federación que se estudiaron siempre hablan de temas muy concretos y de infracciones fáciles de detectar como el cambio de domicilio fiscal sin haberle avisado a las autoridades fiscales, asó como el cambio de actividad, aumentos de capital o no se acumularon los ingresos donde evidentemente había que hacerlo pero nunca aparece los actos simulados o impropios, ya que se insiste, la única manera será prohibiéndolos en la misma ley.

DECIMA TERCERA.

La moral y los valores jurídicos son elementos que no se pueden tomar en cuenta para la aplicación o no aplicación de las planeaciones fiscales, son elementos que no obligan a llevar a cabo a menos que sean insertos en la propia ley. La hipótesis que se manejo en este capítulo donde indicamos con precisión que la planeación fiscal no es para evitar pagos de impuestos, sino que es contribuir de manera correcta, teniendo

conocimiento amplio de la ley la cual va a dar como consecuencia un pago justo sin pagar de más de menos. La planeación fiscal mientras no vaya en contra del derecho positivo vigente, tendrá que ser permitido por las autoridades hacendarías; por lo que si se quiere llegar a disminuir este tipo de estrategias, se tendría que hacer un cambio desde la cámara de origen para entablar una adecuada, transparente y clara ley que no de pauta en primer lugar a las evasiones fiscales y después a una disminución en las planeaciones fiscales, que como lo se dijo en la presente tesis, jamás se podrá desaparecer la planeación. La justicia en este caso no tendría que mirar hacia la planeación que trae la disminución de pago de impuestos por parte del contribuyente, ya que se considera justo, a donde tendría que mirar es hacia esos ciudadanos que pagan excesivamente los impuestos, por no conocer a profundidad la ley. El echarle la culpa a la planeación fiscal sobre la baja recaudación en nuestro país, es una mera salida para justificar el mal sistema tributario que se ha manejado por décadas, dejando una gran cantidad de contribuyentes fuera del círculo del pago de los impuestos, haciendo excepciones a gente privilegiada como es el caso de la Bolsa de Valores, Bancos, etc.

DECIMA CUARTA.

Las obligaciones de los contribuyentes incluyen no nada mas el pago de impuestos, sino también el conocer a fondo las leyes, del cual deriva un beneficio para hacer el pago correcto, por lo que consideramos que para mayor beneficio de las partes, se simplifiquen los ordenes normativos con el fin de hacer mas accesibles y que se de mas tranquilidad al ciudadano que cumple con el pago de sus contribuciones. Las alternativas de planeación fiscal deben de estar con mayor claridad en la ley, como los estímulos fiscales, deducciones autorizadas con sus debidos requisitos, los sujetos exentos, los objetos no gravados, las bases preferenciales y las

tasas o tarifas preferenciales, logrando con esto que no queden de una manera implícita y se pueda hacer uso de planeaciones de las que tal vez el legislador no quiso proyectar en la ley, y que en muchas ocasiones resulta en una dudosa estrategia o al extremo de un delito de defraudación fiscal. El respeto a la legalidad por parte de los contribuyentes se va a dar cuando los espacios en la ley sean bien determinados y muy objetivos.

DECIMA QUINTA.

Año con año va ir aumentando este tema dentro de las empresas, los tribunales, cada vez va a haber mas especialistas en el tema, ya que por una parte para las empresas les representa competitividad y bajos costos al momento de vender los productos o los servicios, por lo que si no se actualizan quedarán fuera del mercado como el caso que se vio de las empresas constructoras, donde el margen de costo de un 15% hace la diferencia entre una venta de las casas habitación o no, y todo esto al debido manejo del Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Sobre la Renta; en cuanto a los tribunales, mientras existan interpretaciones tan variadas, tanto los contribuyentes como la misma Secretaria de Hacienda y Crédito Público, impugnarán los actos y querrán esclarecer si se están cumpliendo o no con las obligaciones de contribuir adecuadamente o bien fundamentar correctamente las infracciones por parte de las autoridades hacendarias.

DECIMA SEXTA.

Las principales causas que generan la planeación fiscal es la conformación en la ley debido a sus innumerables exenciones, subsidios fiscales, condonaciones y facilidades que da la ley a ciertas personas y ciertos regímenes sin una causa justificada del porque en el que se encuentra mucha incertidumbre jurídica y a la vez una manera perfecta de

hacer una planeación fiscal, donde los tribunales jurisdiccionales consienten este tipo de estímulos con la justificación del interés público y los objetivos extrafiscales que se persiguen dejando a un lado la igualdad en el pago de contribuciones dando como resultado buscando una salida ya sea como fraudes al fisco y las estrategias fiscales buscando también de ser competentes en su actividad y aprovechando esos beneficios tan amplios que otorga la ley.

DECIMA SEPTIMA.

La Hacienda Pública se ha ido transformando de acuerdo a las necesidades de recaudar mayor ingreso para el País en virtud de la reducción de recursos naturales y de la falta de cultura de pago por parte de los contribuyentes, cuestión que es muy aceptable si se quiere llegar a una reforma fiscal integral pero las facultades que se le han otorgado a algunas instituciones pueden estar rebasando a la misma Constitución y a los principios que rigen la materia ya que se esta llegando a la intimidación de los ciudadanos como si la mayoría fueran evasores fiscales y todas las actividades que realizan son infracciones y delitos fiscales. La planeación fiscal no puede ser sinónimo de delito o de actos simulados, se le tendría que dar la oportunidad como técnica que es, fundamentar y motivar, que se le deje libertad al contribuyente de hacer operaciones que mas les beneficie ya que no se esta incurriendo en ningún delito, se debe establecer para la persona que lo quiera hacer que necesitara unos ciertos requisitos como la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que en vez de que hagan las cosas a escondidas se transparente la estrategia fiscal. El fisco debe tener facultades de dialogo con los contribuyentes y no de desafío e intimidatorio para que no las realicen y los tribunales jurisdiccionales deben de detener los desvíos de poder de las autoridades y declararlas inconstitucionales para que no se

repitan en vez de consentir esas arbitrarias facultades que les concede la ley con la justificación del interés público.

DECIMA OCTAVA.

La Constitución de la República Mexicana en sus artículo 5 y 9 da facultades, derechos y libertades para que cualquier persona se desarrolle en su trabajo, que tenga el derecho a asociarse y para el desarrollo de su trabajo buscará la manera mas eficiente para ser productivo y que tenga un mayor rendimiento, por eso evitar la planeación fiscal o elusión fiscal por parte de Hacienda estaría coartando las garantías individuales de los ciudadanos mexicanos, los cuales a su vez tendrán que limitarse a la Constitución a sus principios que se estipularon en esta tesis como los de legalidad y contribuir al gasto público. Asimismo, la interpretación jurídica en la planeación fiscal se basa principalmente en el hecho imponible y el hecho generador que da como resultado la obligación fiscal por parte del contribuyente, pero se torna complicado cuando se empiezan a interrelacionar las normas, los contenidos de ellas, las confusiones que existen entre las leyes y los mismos artículos. El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación indica que se debe de aplicar de manera estricta con la interpretación menos posible. La interpretación tiene que estar fundamentada del porque el razonamiento, ya que se puede caer en un fraude a la ley donde el legislador y la ley contemplaban situaciones muy distintas a las marcadas por el contribuyente.

DECIMA NOVENA.

Para hablar de “Planeación fiscal” abiertamente se tendrá que:

- h) Separar la evasión de la planeación ya que se demostró que los elementos no son los mismos.

- i) Más que intimidar al contribuyente, se debe regular la planeación fiscal.
- j) Se debe de aclarar muchos de los términos que existen en la ley así como transparentar cuando se da la obligación mediante el hecho imponible.

PROPUESTAS.

PRIMERA.- Definición de Planeación Fiscal: Es una técnica en el que se aplican las ciencias económicas, contables y de derecho con la intención de resaltar los beneficios fiscales de las leyes para así organizar y distribuir las cargas tributarias pagando lo que a derecho corresponda y apegadas con los requisitos legales para no caer en una evasión fiscal.

SEGUNDA.- Para obtener una verdadera planeación fiscal se necesita de un conocimiento social, legal y económico en todos sus aspectos, respetando en todo momento la justicia, la moral y la ética profesional.

TERCERA.- Que haya un acercamiento entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes, esto con la finalidad de que se trasparenten las planeaciones fiscales.

CUARTA.- Otro de los objetivos es que se entre mas al estudio de este tema por parte de las dos Cámaras para no dejar tantas lagunas en la ley y que no afecte en materia de recaudación, para así poder tener el control de las planeaciones fiscales y no tener un temor de poder llegar a una falta de ingresos para el gasto público del Estado.

QUINTA.- La coerción por parte de la autoridad hacendaría tendrá que ser un medio para llegar al cumplimiento en el pago de las contribuciones y no una herramienta para que se cumplan dichas

obligaciones fiscales, es decir, el respeto a las normas jurídicas no pueden basarse en un temor de los ciudadanos hacia el fisco, sino en una cultura verdadera de pago en un verdadero civismo fiscal.

SEXTA.- La persona que utilice la planeación fiscal tendrá que tener conocimientos del derecho en general, ya que se necesita de los distintos derechos (penal, mercantil, civil, laboral, etc.), para poder aplicar correctamente esta técnica.

SÉPTIMA.- La consulta fiscal retomará sus elementos para lo que fue creada, por lo que ante una propuesta por parte del contribuyente de una posible planeación se debe de dar contestación por parte del Servicio de Administración Tributaria en un término apropiado y con una respuesta fundada y motivada del porque “sí” o “no” al planteamiento.

OCTAVA.- Utilizar una técnica legislativa precisa en la que se defina, delimite y sancione correctamente, dejando bien claro cuando se trata de una planeación y cuando de una evasión fiscal.

NOVENA.- Especializar a Magistrados, Jueces y Secretarios de los distintos tribunales administrativos y del poder judicial para un buen desempeño, inclusive que contadores y economistas ocupen este tipo de puestos, ya que el conocimiento para dictar una sentencia acerca de la planeación fiscal es competencia, como se dijo en la tesis de ciencias contables, financieras y económicas.

DECIMA.- No permitir que el interés colectivo, vulnere las garantías individuales, ya que no se puede justificarlo en virtud de efectos económicos, sociales y políticos, es decir, no se puede rechazar una buena y legal planeación fiscal por parte de la autoridad hacendaria por el hecho que se necesita mayor recaudación para los gastos públicos del País.

BIBLIOGRAFIA.

ALVARADO Esquivel, Miguel Ángel. *La responsabilidad solidaria en materia fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2000, pág. 114.

ANDREU Mestre, Apolonia. *Las modificaciones presupuestarias*. Ed. Lex Nova. Valladolid. 2005.

ALCHOURRON, Carlos y Bulygin, Eugenio, *Introducción a la Metodología de las ciencias jurídicas y Sociales*. Editorial Astrea, 1974.

ARILLA Vila, Manuel. *Derecho Fiscal y Económico de la Empresa*, Editorial Cárdenas, Vol II México, 1981.

ARRELLANO García, Carlos. *Métodos y Técnicas de la Investigación Jurídica*, 2a. Ed. Porrúa. México. 2001 .

ARRIBAS León, Mónica. *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2004.

ARRIOJA Vizcaino A. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México 1997.

ARTEAGA Nava, Elisur. *Derecho Constitucional*. Editorial Oxford, México. 1997.

Asociación Española de Asesores Fiscales. *Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición*. Ed. Thomson Aranzadi. Navarra, 2004.

ATIENZA, Manuel. *Introducción al Derecho*, Editorial Doctrina Jurídica Contemporánea, México, 1998.

BASAVE Fernández del Valle Agustín. *Filosofía del Derecho*, Porrúa, México 2001.

BASAVE Fernández del Valle Agustín. *Teoría del Estado*. Editorial Trillas. México. 2005.

BOBBIO Norberto. *Teoría General del Derecho*, Debate. Madrid 1999.

BOBBIO, Norberto. *El Problema del Positivismo Jurídico*. Distribuciones Fontamara. México. 2003.

BOBBIO, Norberto. *La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político*. Ed. Fondo de Cultura Económica. 2da. reimpresión. México. 2003.

BURGOA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 27ed. Porrúa. México 1995.

BRISEÑO Sierra, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*. Editorial Antigua librería Robledo, México 1964.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario (Parte General)*. Ed. Civitas.

CALVO Ortega, Rafael. *Derecho Tributario*. Ed. Civitas. 6ta. edición. Madrid. 2002.

CÁRDENAS Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Porrúa. 2da. México. 1997.

CARRERA Raya, Francisco. *Manual de Derecho Financiero*. Editorial. Tecnos. España. 1993.

CAZORLA, Luis María. *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Editorial Aranzadi, España, 2002.

CISNEROS Farías, Germán. *Derecho Sistemático*, Segunda ed., Editorial Porrúa, México, 2005

CISNEROS Farías, Germán. *Lógica Jurídica*, Editorial Porrúa, México, 2003.

CISNEROS Farías, Germán. *Teoría del Derecho*, Editorial Trillas, México, 2001.

CORDÓN Ezquerro, Teodoro (Director). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Editorial Instituto de estudios fiscales. España 2004.

CORRAL Moreno Manuel. *Estudio Práctico del ISR para personas morales 2006*. Editorial Isef. México 2006

CORREAS Oscar. *Introducción a la Crítica del Derecho Moderno (Esbozo)*. Editorial Fontamara. México. 2000

CORTINA Gutiérrez, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Colecciones de Estudios Jurídicos FTF. México. 1981.

COVARRUBIAS Dueñas, Jose de Jesús. *El paradigma dela Constitución*. Editorial Porrúa, México, 2004.

CUBERO Truyo, Antonio. *El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. 2da. Ed. Editorial Mergablum. Sevilla, 2001.

DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999.

DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*, Decimoséptima ed., Editorial Porrúa, México, 1992.

DELGADILLO Gutiérrez. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial. Limusa. México. 1997.

DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 4 ed., Editorial Limusa, México, 2005.

DIEP Diep, Daniel. *La planeación fiscal hoy*, Editorial PAC, México, 1996.

ESTRADA Lara. *Guía de Elaboración de Tesis*. 2da edición. Editorial PAC México. 2004.

FAYA Biseca, Jacinto. *Finanzas Públicas*, Quinta ed., Editorial Porrúa, México, 2000.

FERNANDEZ del Valle, Agustín. *Teoría del Estado*. Editorial Trillas, México, 2005.

FERREIRO Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español Vol. I*, 22' ed., Editorial Marcial Pons, España, 2000.

FERREIRO Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, 22.a ed., Editorial Marcial Pons, España, 2000.

FERREIRO Lapatza, José. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Editorial Marcial Pons. Madrid 1998.

FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Metodología, Docencia e Investigación Jurídica*, 2a. ed. Editorial Porrúa. México. 1984.

FLORES Zavala, Ernesto. *Finanzas Mexicanas*. Editorial. Porrúa. México. 1995

FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa. México. 1985.

GARCÍA de la Mora. *Derecho Financiero y Tributario*. Editorial J.M BOSCH EDITOR. Zaragoza. 1999.

GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal*. Cárdenas Editor, México, 1982.

GARCÍA González. *Manual de Derecho Tributario*, Editorial PORRUA, México, 2005.

GARCÍA Máynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, Trigésimo Novena ed., Editorial PORRUA, México, 1988.

GARCÍA Morente, Antonio. *Lecciones Preliminares de Filosofía*. Editores Mexicanos Unidos. 7ª Ed. México, 1984.

GARRONE, J.A. Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot, T III, Bs. As 1987.

GONZÁLEZ Ibarra, Juan de Dios. *Epistemología Jurídica*, Segunda ed., Editorial Porrúa, México, 2003

GONZÁLEZ García y otros. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Porrúa, México 2005.

GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. *Los delitos fiscales*. Editorial Tax, México, 2003.

GUASTINI, Ricardo. *La constitucionalidad del ordenamiento jurídico: el caso italiano en Estudios de Teoría Constitucional*. Trad. Miguel Carbonell. Editorial Fontamara, 2001.

GUARINONI, Ricardo V. Avatares de la Lógica Deóntica, trabajo presentado en las XIV Jornadas Argentinas de Filosofía Jurídica y Social, celebradas por la Asociación Argentina de Filosofía del Derecho, Mar del Plata, 2000.

HAIME Levy, Luis. *Planeación Financiera en la empresa moderna*. 7ed. Editorial ISEF, México, 2007.

HERNÁNDEZ Estévez Sandra Luz- LÓPEZ Duran Rosario. *Técnicas de Investigación Jurídica*. 2da. ed. Editorial Oxford, México 1998.

HERNÁNDEZ Samperi, Roberto. Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, Pilar. *Metodología de la Investigación*, 3' Ed. McGraw-Hill. México.2003

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Porrúa.

JIMÉNEZ González. *Lecciones de Derecho Tributaria*, Quinta ed. Editorial ECAFSA, México, 1998.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 2 ed. Editorial Buenos Aires Abeledo-Perrot, 1996

KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, 13a ed., Traductor Vernengo Roberto J., Editorial PORRUA, México, 2003.

LOBÓN Gavira, Santiago. *Tratado sobre la Reforma del Sistema Fiscal*, Editorial Tórculo, España, 2004.

LOMELÍ Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Editorial Porrúa, México, 2002.

LÓPEZ Espadafor, Carlos María. *Incidencia del Derecho Internacional General en materia Tributaria*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005.

LÓPEZ Martínez. *Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión*. Editorial Civitas, Número 74. Abril-Junio, 1992.

LÓPEZ Padilla, Agustín. El foro, tomo III.

LUCERO Espinosa, Manuel. La transformación del Contencioso Administrativo en México. Boletín Comparado de Derecho Mexicano, núm. 107, 2003.

MABARAK Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*, Editorial Mc.Graw-Hill, México, 1996.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al, Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 13ª ed. Editorial Porrúa. México. 1997.

MARTÍN Queralt, Juan. *Derecho Tributario*. 4ª ed. Editorial Aranzadi. Pamplona Madrid. 1993.

MARX, K. Obras Completas, T.I. Edición Alemana.

MENDOZA Daniel. *Exploraciones Normativas*. 2da ed. Editorial Fontamara. México 2001.

MONTES DE OCA Francisco. *Lógica*. 22a, Porrúa. México. 1999

NINO Carlos S. *Algunos Modelos Metodológicos de Ciencia Jurídica*. Distribuciones Fontamara. México. 2003

ORELLANÁ Wiarco, Octavio Alberto. *El delito de Defraudación Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2001.

ORRANTIA Arellano, Fernando A. *Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1998.

PAOL, Ángel Esteban. *Fiscalidad de los Productos Financieros*, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, España, 2005.

PAZOS, Luis. *El Derecho como base del crecimiento Económico*, Editorial Diana, México, 2006.

PÉREZ Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Civitas. Duodécima edición. Madrid España. 2002.

PONCE Gómez, Francisco. *Derecho Fiscal*. Editorial Banca y Comercio, México, 2004.

QUINTANA Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas. 4a edición. México. 1999.

RAWLS, John. *Teoría de la Justicia*, Editorial Fondo de Cultura Económica 2ª ed., México, 2002.

RABASA, Emilio O. *Las Constituciones de Canadá, los Estados Unidos de América y México*, Editorial Porrúa, México, 2003.

RECASENS Siches, Luis. *Antología*. Editorial Tezontle. México 1976.

RECASENS Siches, Luis. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa. México. 2003.

REYES MORA, Oswaldo. *Temas Selectos de Controversia y Estrategia Tributaria*. Editorial Tax, México, 2007.

RIBO Durán, I. *Diccionario de Derecho*. Basch, Casa editorial. Barcelona 1991.

RIGOBERTO Reyes Altamirano. *Diccionario de Terminología Fiscal*. Editorial. Tax, México, 1999.

RIOS Granados, Gabriela. Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Boletín Comparado de Derecho Mexicano*, núm. 114, 2005.

RODRIGUEZ Campos, Ismael. *Técnicas de Investigación Documental*, Editorial Trillas, México, 2005.

RODRÍGUEZ Mejía, Gregorio. *Evasión Fiscal*. *Boletín Comparado de Derecho Mexicano*. UNAM, núm. 100, 2000.

ROJINA VILLEGAS Rafael. *Compendio de Derecho Civil*. Editorial Porrúa. México. 1987.

ROSS, Alf. El concepto de validez y otros ensayos. Editorial Premia. México, 1991.

ROSSEAU, Juan Jacobo. *El contrato social*. 14^a ed. Editorial Porrúa, México, 2004.

SAINZ de Bujanda F. *Nacimiento de la Obligación Tributaria. Hacienda y Derecho*. Tomo IV Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1966.

SÁNCHEZ H. Mayolo. *Derecho Tributario*. 2da. ed. Editorial Cárdenas. México. 1988.

SANCHEZ León. *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Cárdenas, México, 1994.

SOTO Pérez, Ricardo. *Nociones de Derecho Positivo Mexicano*. 17^a ed. Editorial Esfinge. Naucalpan, Edo de México, 1988.

STAMMLER, Rudolf. *Tratado de Filosofía del Derecho*. Editorial Nacional. México, 1980.

SICHES Recaséns, Luis. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa. México, 2003.

TAMAYO Y TAMAYO Mario. *El proceso de la investigación científica*. 2^a ed. Editorial Limusa, México 1989.

TAPIA Tovar, José. *La evasión y la defraudación fiscal*, Editorial TAX, México, 2003.

TENA Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. 28 ed. Editorial Porrúa México 1994.

WITKER Jorge y LARIOS Rogelio. *Metodología Jurídica*. Mc. Graw Hill. México 2002.

ZAMUDIO Urbano, Rigoberto. *Sistema Tributario en México*. Editorial Porrúa, México, 2005.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoría General del Estado*. 4ed. Editorial Porrúa. Traducido por Héctor Fix-Fierro, México, 2002.

ZORILLA Arenas, Santiago. *Introducción a la Metodología de la Investigación*, 4a. ed. Ediciones Océano, México. 1986

II.- Fuentes Hemerográficas.

DEFENSA FISCAL, Editores Estrategia Tributaria, México, Diciembre 2000, Mayo 2001, Julio 2001, Agosto 2001, Septiembre 2001, Mayo 2004, Diciembre 2005, Enero 2006, Julio 2006, Septiembre 2006, Mayo 2007, Junio 2007, Julio 2007.

PAF Revistas, Editores Gasca Sicco, México, la quincena de mayo 2004 2a Quincena de Noviembre 2005

Revista Nuevo Consultorio Fiscal, Editores Fondo Editorial, México, Mayo 2006 y julio del 2007.

Revista Práctica Fiscal, Editores Tax, México, Octubre 2005 Edición 412

Revista Práctica Fiscal, Editores Tax, México, Marzo 2002

Revista Práctica Fiscal, Editores Tax, México, Septiembre 2006 Edición 446

Revista Puntos Finos, Editorial Dofiscal Editores, México, Octubre 2005

Tesis elaborada por Alejandra de la Rosa Guajardo para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal en la Universidad Autónoma de Nuevo León con el tema "Juicio de Lesividad", Marzo, 2006. Monterrey, Nuevo León.

Tesis elaborada por Juan Alfonso González Santos para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal en la Universidad Autónoma de Nuevo León con el tema "Estudio de la Responsabilidad solidaria en materia fiscal", Diciembre 2002. Monterrey, Nuevo León.

Tesis elaborada por la Lic. Doria Elia Sanchez García para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal con el tema “El fundamento constitucional de la fracción IV del artículo 31 y su análisis comparativo con la Constitución de España e Italia” México, 2007.

Tesis elaborada por Daría Valdez García para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal con el tema "Trascendencia del crédito fiscal ", en la Universidad Autónoma de Nuevo León 2006.

Sin autor. Periódico “El Financiero”. Estadística del Foro Económico Mundial. 20 de Junio de 2007.

GÓMEZ Cantú Rogelio. Periódico El Norte. Columnista Gómez Cantú Rogelio. Coach de Negocios y columnista del Norte. Publicación 5 de julio del 2007 en la sección de Negocios.

GUERRERO Aguirre Francisco. Periódico “El Financiero”. La Declaración de Estambul y el futuro de México, de fecha 4 de julio de 2007.

SOTO, Luis. Periódico “El Financiero” Los Ricardos prometen ¿otra vez?, de fecha 18 de Junio de 2007.

SALGADO, Alicia. Periódico “El Financiero” Reforma energética no está ligada a la hacendaría, de fecha 20 de Junio de 2007.

ESCALANTE Semerena, Roberto. Periódico “El Financiero” La reforma a la política fiscal y su impacto en la economía, de fecha 6 de julio de 2007.

III.- Fuentes de Internet.

www.gestiopolis.com

www.juridicas.unam.mx

www.corporacion-zenitram.com/planfis.html

www.uson.mx/medios_informativos/revista_academa/REVISTAACADEMI AAGOSTO04.doc

www.nuevoconsultoriofiscal.com

www.terra.legal.com

www.unizar.es

<http://catarina.udlap.mx>

www.sat.gob.mx

www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf

www.tsj.gov.ve/informacion.html

www.jornada.unam.mx/2007/07/04/index.

<http://colegiomedicodeChiapas.org/cmc/descargas/INICIATIVA%20%REFORMALEGISLATIVAENMATEIAFISCAL.pdf>.

www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec

<http://luisfi61.blogspot.com/2008/04/el-derecho-individual-vrs-el-colegio.html>

www.eumed.net/cursecon/textos/Buchanan_contribuyente_pdf

www.jurídicas.unam.mx/publicarv/boletin/cont/94/art4.htm

<http://biblioteca.idict.villaclara.cu/Userfiles/File/Disciplinafiscal.pdf>

IV.- Códigos y Leyes.

Agenda Fiscal. Editorial ISEF. 2007

Modelo de Código Tributario para América Latina.

Ley General Tributaria de España.

Código Fiscal de la Federación 2007

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

A N E X O S.

ANEXO 1.

No. Registro: 177,320

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXII, Septiembre de 2005

Tesis: I.6o.P.97 P

Página: 1446

DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA MODIFICATIVA DEL DELITO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 108, SEXTO PÁRRAFO, INCISO E), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 109, FRACCIÓN II, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DEBE INTERPRETARSE DE MANERA TELEOLÓGICA, ARMÓNICA Y SISTEMÁTICA.

El artículo 109, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece: "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: ... II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.". Por su parte, el artículo 108, sexto párrafo, inciso e), del propio ordenamiento dispone: "El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este código, serán calificados cuando se originen por: ... e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.". De la simple lectura de la circunstancia modificativa del tipo penal se advierte que ésta se origina por omitir contribuciones retenidas o recaudadas, mientras que el tipo penal se actualiza por haber retenido o recaudado contribuciones y no enterarlas al fisco federal dentro de los plazos de ley. De lo anterior se aprecia, que la redacción del inciso e) del artículo 108 del código en cita, desde un punto de vista gramatical, no es del todo correcta por el uso indebido, en un primer plano, del verbo "omitir", sin estar complementado para que cobre función lingüística. Sin embargo, tratándose de una norma que complementa a otra, no puede examinarse una prescindiendo de la otra, tampoco puede soslayarse el contexto normativo al que pertenecen y desde luego, al espíritu del legislador al crear la circunstancia modificativa. Así, la interpretación gramatical se ve superada por la sistemática, armónica y teleológica que tiene en consideración la configuración del tipo penal, la inclusión de la modificativa para los delitos previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación y los documentos del proceso legislativo que le dieron origen, de los que se desprende que se estableció este nuevo supuesto de calificación del delito de defraudación fiscal y conductas que

se le asimilan, cuando los contribuyentes realicen la conducta delictiva respecto de contribuciones retenidas o recaudadas, ya que ello, por sí solo, revela la intención dolosa del sujeto activo y debe ser más reprochable, pues lesiona gravemente al fisco federal. En este sentido, el legislador tomó en consideración una situación específica que rodea a la realización del hecho y que supone especiales condiciones del autor, que deben determinar la modulación de la pena aplicable, por la apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad del autor; así, atendiendo a una graduación de determinados elementos del delito y al principio de proporcionalidad de las penas respecto del marco genérico, tomó en consideración elementos objetivos y subjetivos que modulan el injusto y la culpabilidad. Por lo anterior, debe considerarse, por una parte, que la circunstancia modificativa al tomar en cuenta la naturaleza de la contribución, va dirigida al objeto mismo sobre el que recae la acción u omisión de que trate el tipo penal y, por otra la calificativa se actualiza en cualquiera de las conductas delictivas previstas en los preceptos mencionados y cobrará aplicación, siempre y cuando la acción u omisión recaiga en contribuciones retenidas o recaudadas.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2146/2004. 30 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Lara Hernández. Secretaria: Sonia Hernández Orozco.

OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO.

De la interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estima objetivo y admisible, desde el punto de vista constitucional, que la legislación fiscal combata la manipulación impositiva efectuada por los causantes por medio de prácticas evasoras, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto. En ese tenor y en virtud de la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta válido que la legislación -y la administración tributaria en su ámbito competencial- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares tendentes a manipular o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el entendido de que éstas se hallan indisolublemente ligadas a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que aspira la Constitución Federal. En consecuencia, el legislador está facultado para regular ciertas conductas -como la manera en que debe cumplirse una determinada

obligación tributaria- construyendo la esfera jurídica de los derechos individuales. Lo anterior, considerando que es lógico que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. Por consiguiente, de la legislación tributaria pueden emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse por el Poder Judicial de la Federación.

Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

No. Registro: 185,579

Tesis aislada

Materia(s): Penal

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Noviembre de 2002

Tesis: V.1o.37 P

Página: 1125

CONTRABANDO PRESUNTO, DELITO DE, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE ILÍCITO, NO CONSTITUYEN REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD NINGUNA DE LAS EXIGENCIAS PREVISTAS POR EL ARTÍCULO 92 DEL PROPIO ORDENAMIENTO.

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, establece los casos en los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá formular querrela para proceder penalmente por delitos fiscales y señala con precisión que se aplica en los casos de los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, es decir, no prevé al artículo 103, fracción II, que es el precepto que contempla la figura típica del delito de contrabando presunto; asimismo, tal numeral, en su fracción II, establece la declaratoria de perjuicio en detrimento del fisco federal y prevé a los artículos 102 y 115 de la citada legislación. Por otra parte, la fracción III del precepto citado expresamente se refiere a mercancías que pueden ser clasificadas como aquellas por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de aquellas que son de tráfico prohibido, caso en el que se requiere declaratoria de contrabando, misma que no se precisa para la conducta delictiva descrita por el artículo 103, fracción II, del código tributario, debido a que en los artículos 102,

103, fracciones I, III, IV, V, VI, VII, VIII y IX, y 105, fracciones I, II, III, IV, IX, X y XI, el legislador precisó el delito de contrabando aludiendo a mercancías, mientras que en los artículos 103, fracción II y 105, fracciones V, VI, VII y VIII, alude a vehículos, estableciendo en uno y otro las diferentes hipótesis de comisión de contrabando en relación con vehículos y mercancías; de ahí que al disponerse esa distinción entre mercancías y vehículos, tampoco la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación aplica tratándose del delito tipificado en el artículo en comento, el cual precisa para su configuración que se encuentre un vehículo de procedencia extranjera fuera de la zona de veinte kilómetros contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana en las poblaciones fronterizas, sin la documentación que acreditara su legal tenencia, transporte, manejo o estancia, dentro del territorio nacional. Es por ello que en estos casos basta la denuncia de hechos formulada por el Ministerio Público de la Federación, para proceder en consecuencia, sin exigirse requisito de procedibilidad alguno.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 240/2002. 23 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Evaristo Coria Martínez. Secretaria: Alba Lorenia Galaviz Ramírez.

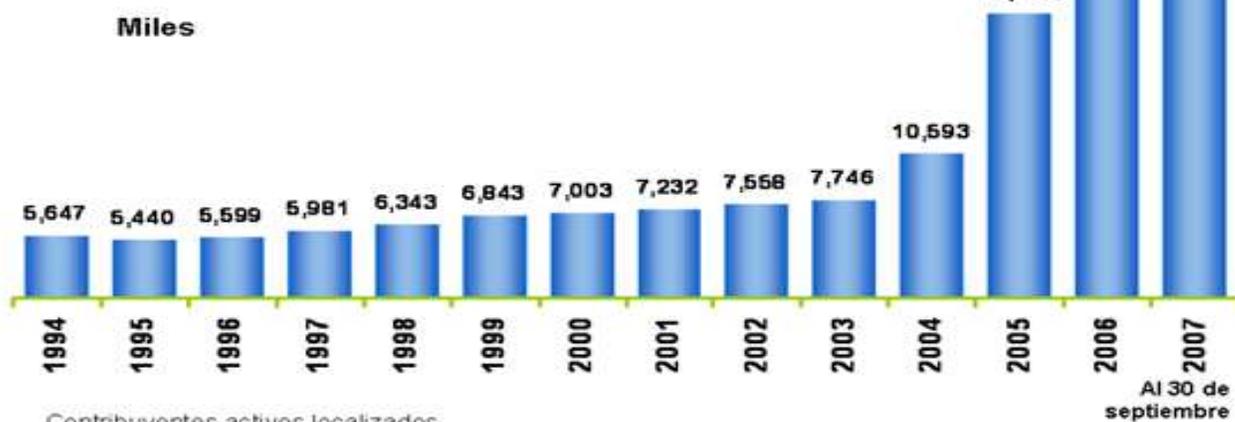
Amparo directo 282/2002. 30 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Evaristo Coria Martínez. Secretaria: Martina Rivera Tapia.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 121/2002-PS resuelta por la Primera Sala, de la que derivó la tesis 1a./J. 12/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, agosto de 2004, página 47, con el rubro: "CONTRABANDO PRESUNTO. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASTA LA DENUNCIA DE HECHOS ANTE EL MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL."

Anexo 2.

Informe de Gestión
Contribuyentes Activos²⁴²

Número de Contribuyentes



Contribuyentes activos localizados.

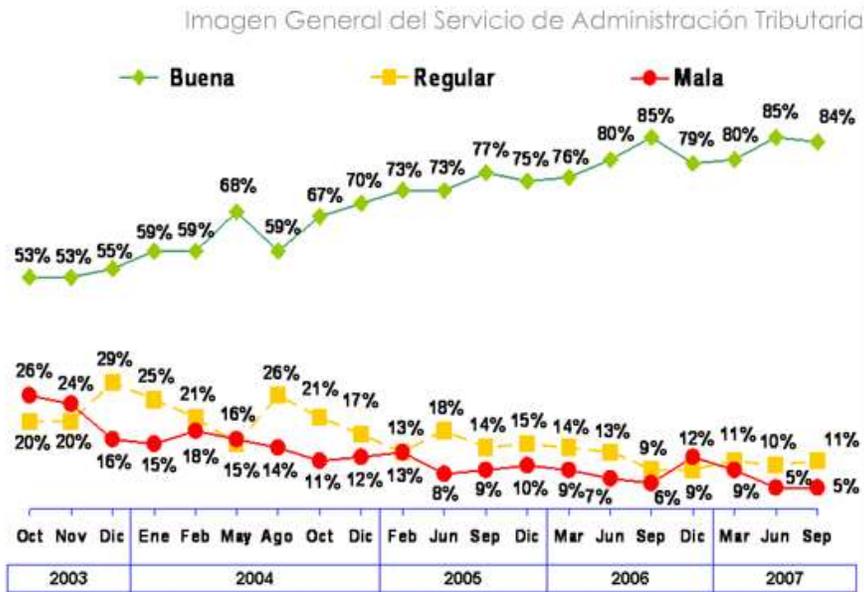
Las cifras de 1994 a 2006 corresponden al cierre del ejercicio.

Cifras preliminares sujetas a revisión.

FUENTE: Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública.

²⁴² www.sat.gob

Actividades Estratégicas
 Combate a la Corrupción²⁴⁴

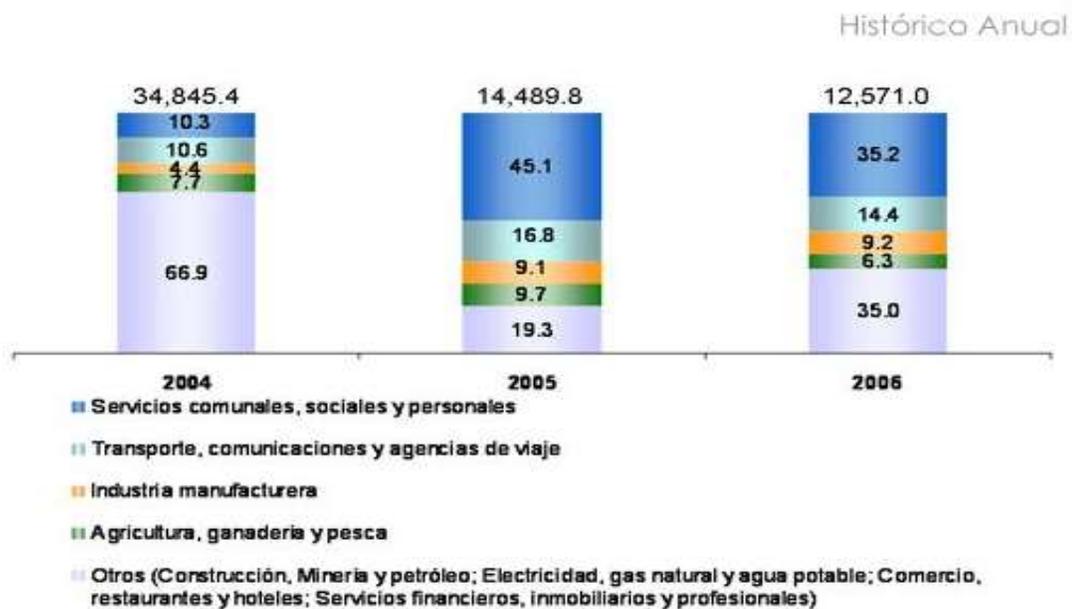


La suma de la imagen Buena, Regular y Mala en cada periodo es igual a 100

FUENTE: SAT

²⁴⁴ Ibid.

Anexo 4.
 Informe de Gestión
 Estímulos Fiscales²⁴⁵

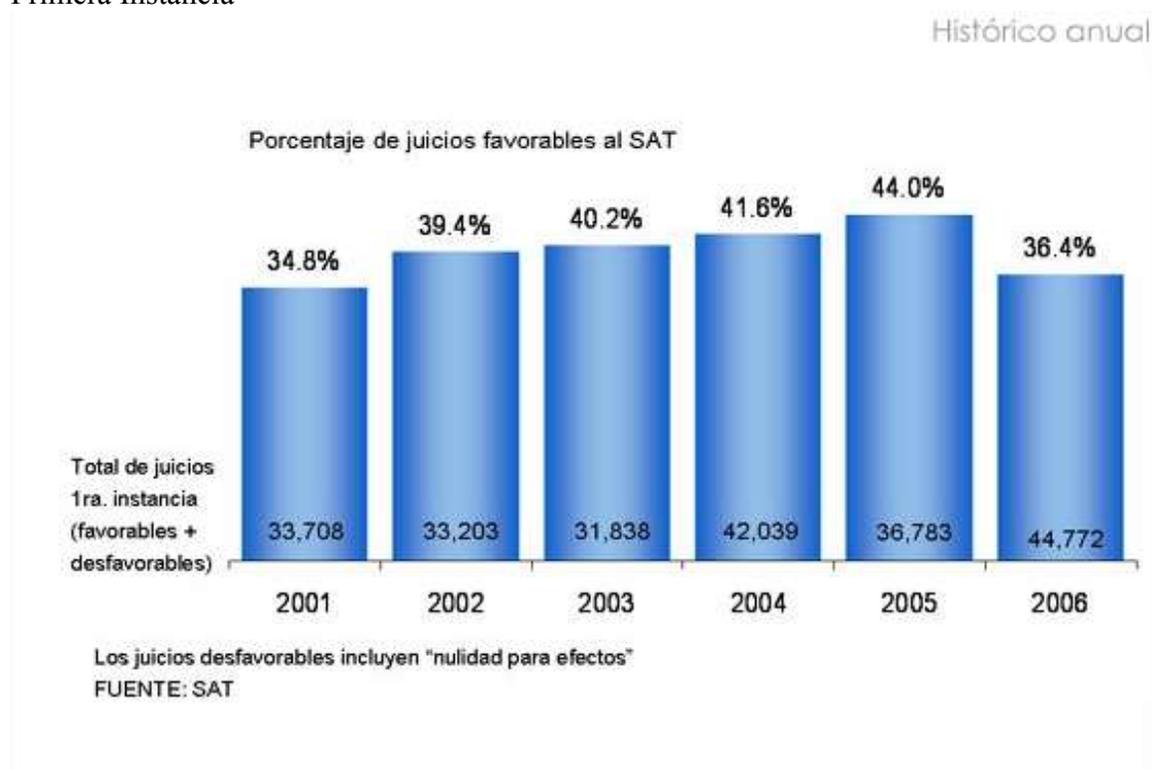


FUENTE: Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública.

²⁴⁵ www.sat.gob.mx Informe sobre la situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública.

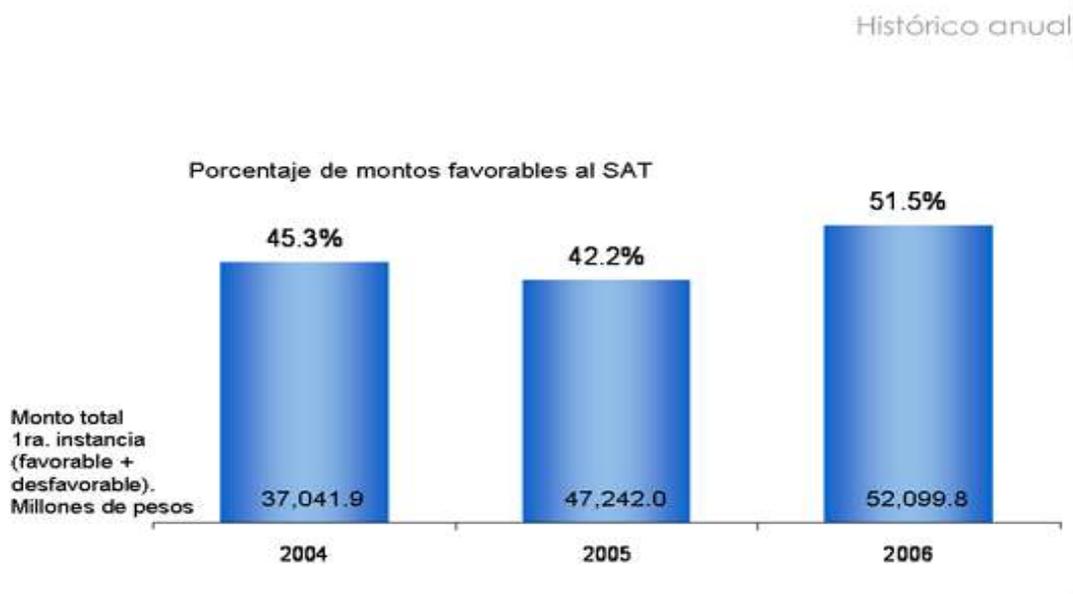
Anexo 5.

Informe de Gestión
Juicios
Primera Instancia²⁴⁶

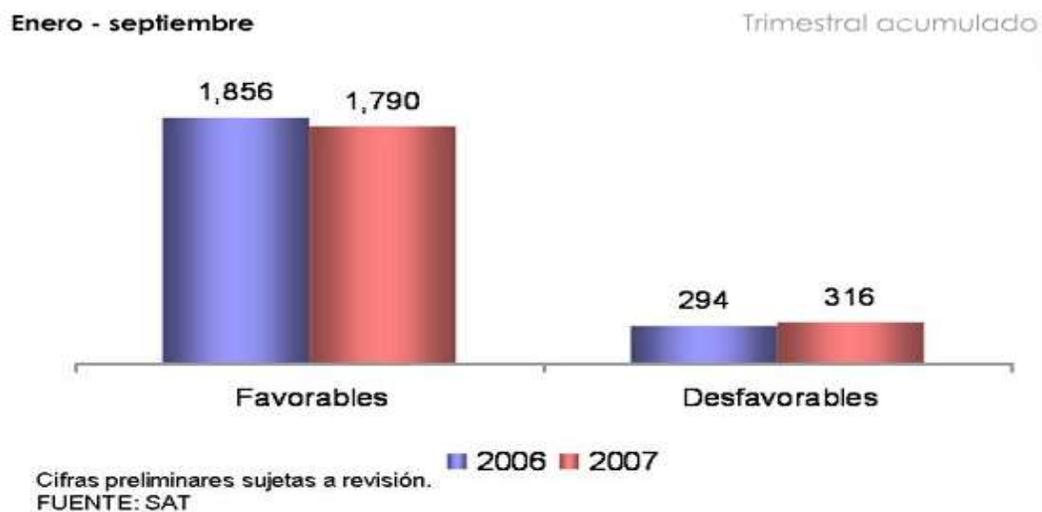


²⁴⁶ Ver nota 148

Anexo 6.
 Informe de Gestión
 Juicios
 Montos Primera Instancia²⁴⁷



Informe de Gestión
 Juicios de Amparo Contra Actos
 Juicios Favorables y Desfavorables

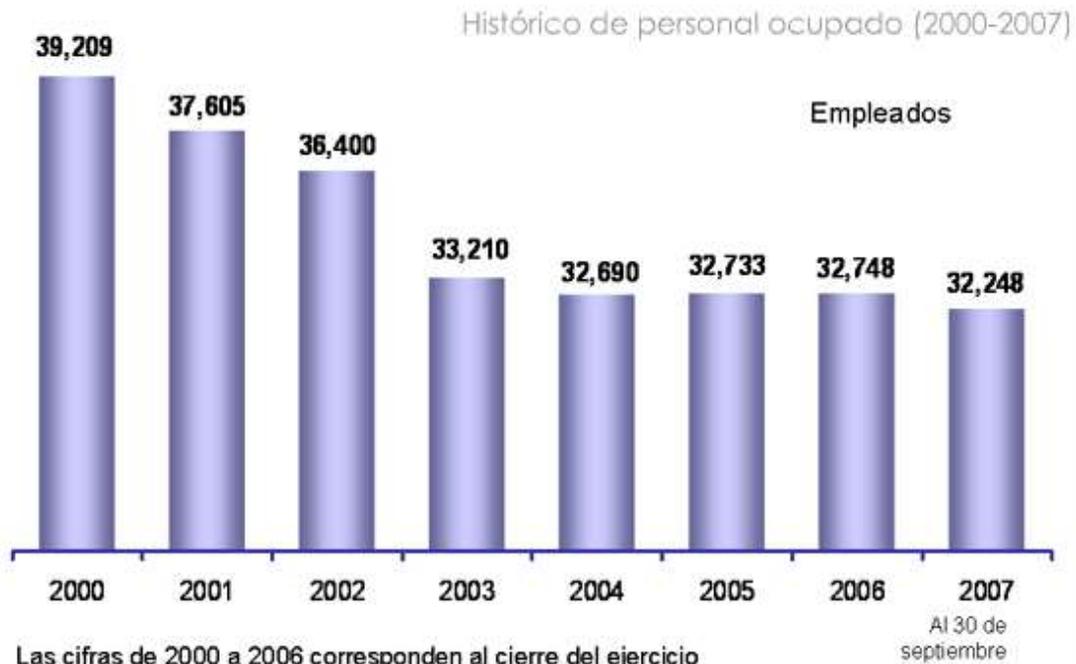


²⁴⁷ Ver nota 148

Anexo 7.

Gastos del Servicio de Administración Tributaria respecto a nominas y pago de honorarios.

Informe de Gestión
Recursos Humanos²⁴⁸



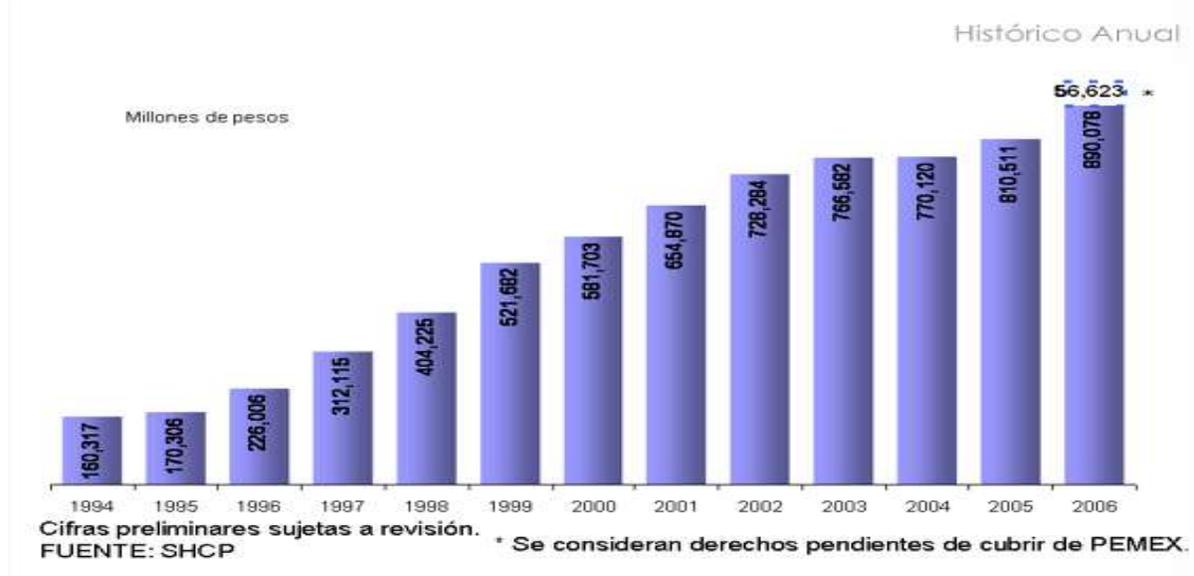
Las cifras de 2000 a 2006 corresponden al cierre del ejercicio
Se reporta personal activo con plaza, por honorarios y eventual.
Cifras preliminares sujetas a revisión.

FUENTE: SAT

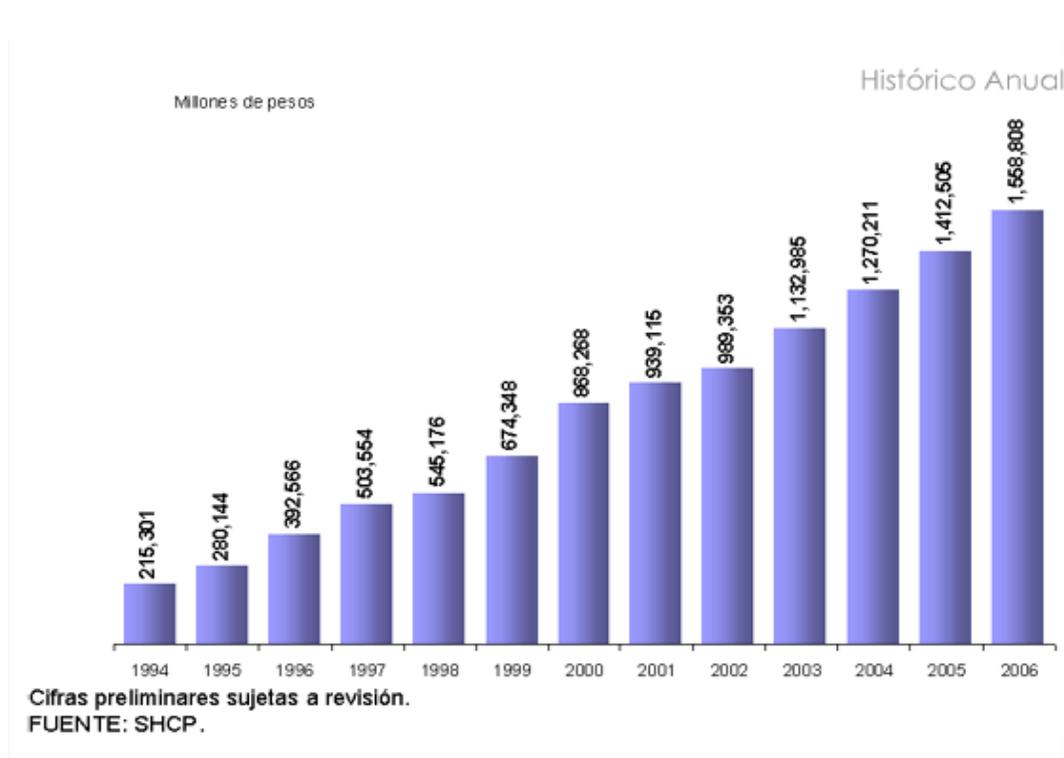
²⁴⁸ Ver nota 148

Anexo 8.

Informe Tributario Ingresos Tributarios Cifras Corrientes²⁴⁹

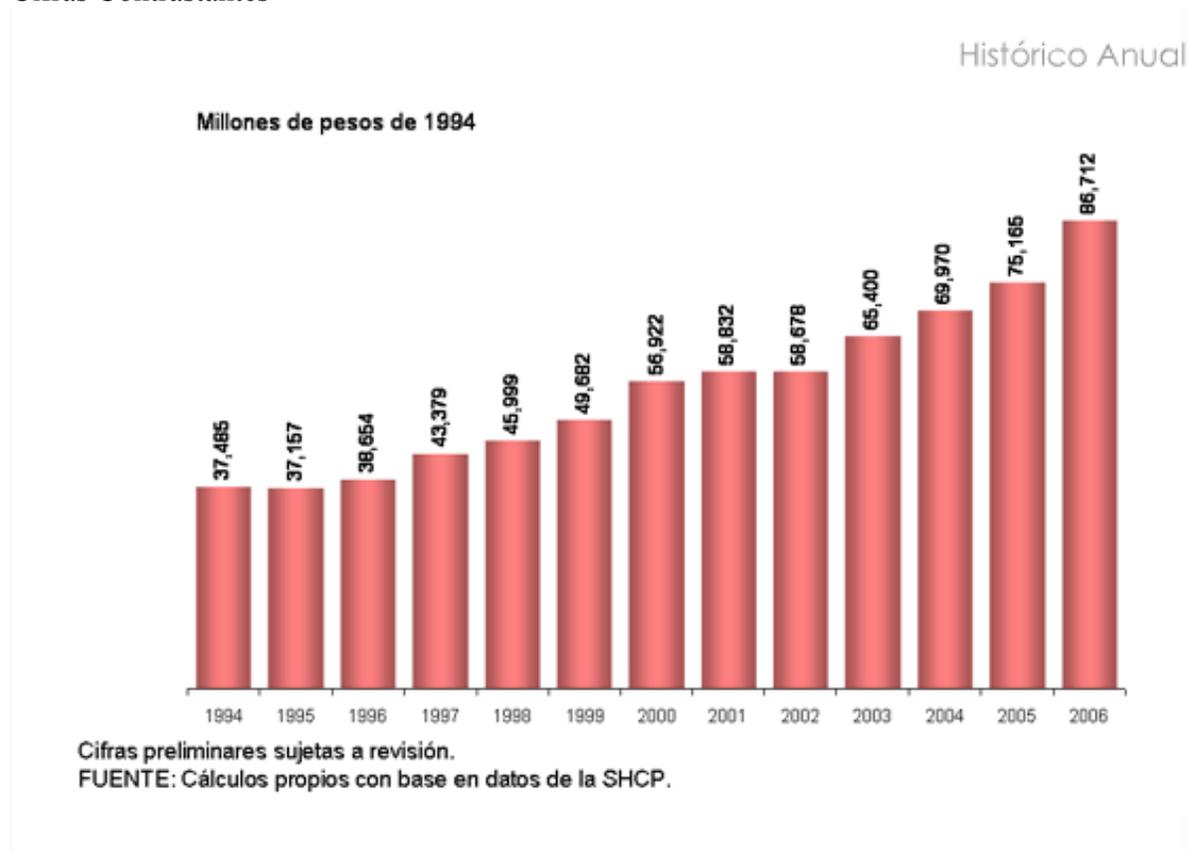


Informe Tributario Ingresos del Gobierno Federal Cifras Corrientes



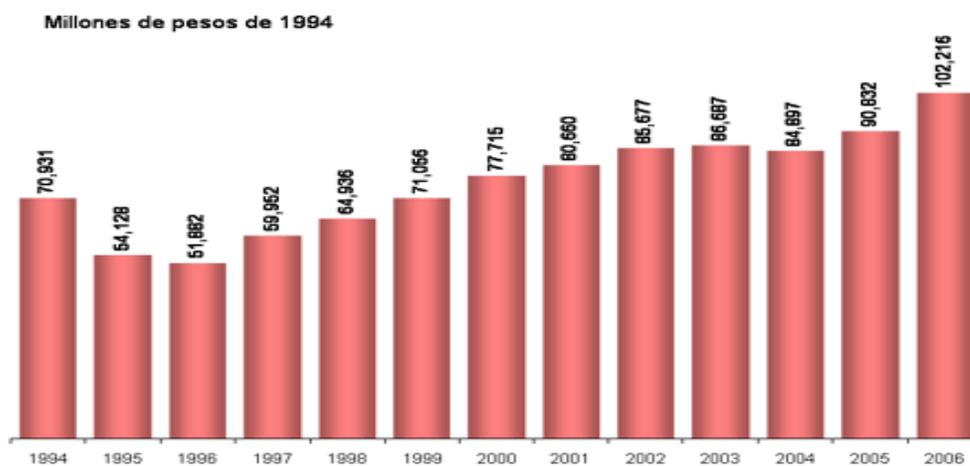
²⁴⁹ www.sat.gob.mx/informetributario/ingresotributarios/cifrascorrientes.

Anexo 9.
Informe Tributario
IVA
Cifras Contrastantes



Informe Tributario
ISR
Cifras Constantes²⁵⁰

Histórico Anual



Incluye Impuesto al Activo. Cifras preliminares sujetas a revisión.
FUENTE: Cálculos propios con base en datos de la SHCP.

²⁵⁰ Ídem.

CONFUSIÓN EN EL CONCEPTO Y CAUSAS QUE MOTIVAN
LA PLANEACION FISCAL EN MATERIA JURÍDICA.

Dedicatoria.

A Dios por su infinita bondad.

A mi esposa Claudia por el amor que me ha brindado.

A mi hija Regina por alumbrar el camino que me falta por recorrer.

A mi padre que me enseñó lo mejor de la abogacía.

A mi madre por exigirme que de siempre más de lo ordinario.

Í N D I C E

	Página
Confusión en el concepto y causas que motivan la Planeación Fiscal en materia jurídica.	II
Agradecimientos	III
Índice	IV
Introducción.	1
a) Génesis y motivo	4
b) Problema que surge del tema	5
c) Planteamiento del problema	6
d) Hipótesis	6
e) Objetivo	7
f) Limitaciones	7
<i>Primera Parte: Confusión en el concepto de planeación fiscal y su alcance en materia Fiscal-Penal.</i>	
Capitulo 1 Aclaración de los términos de planeación, elusión, evasión fiscal para su entendimiento preciso.	
Sección 1 Antecedentes, Concepto y Objeto de la Planeación Fiscal	10
a) Introducción	10
b) Antecedentes	10
c) Obligaciones económicas	12
d) Alta evasión en México	13
e) Entorno económico de México	15
f) Concepto de planeación	16
g) Concepto de planeación fiscal	18
h) Naturaleza de la Planeación Fiscal	23
- Clasificación de Daniel Diep Diep	28

i) El falso entendimiento de la planeación fiscal de las autoridades	31
j) Elusión fiscal	33
k) Objeto de la Planeación Fiscal	35
l) Ideas Generales sobre la Planeación Fiscal	37
m) La planeación en la Administración Pública	40
n) La planeación y la justicia ante los tribunales	42
o) La planeación bajo la lupa del derecho	44
- En la ciencia	44
- En el Derecho	48
 Sección 2 Sujetos y Elementos para un mejor entendimiento de la Planeación Fiscal.	 51
a) Obligación Fiscal	51
- Introducción	51
- Presupuesto de hecho – hecho generador	54
- El presupuesto de hecho en la teoría general del derecho	59
- El principio de la integridad del presupuesto de hecho	60
- Generalidades	62
- El sujeto pasivo de la obligación tributaria	64
- Concepto Doctrinal	70
- Legislación Española	71
b) Legislación de México	72
- Tipos de responsabilidad	76
- Clasificación de los sujetos pasivos según la legislación y la doctrina	78
+ Sujeto pasivo contribuyente	78
+ Sujeto pasivo obligado solidario	78
+ Sujeto pasivo subsidiariamente o por sustitución	80

+ Sujeto pasivo obligado por garantía	82
c) Responsabilidad objetiva	83
d) El nacimiento causa y origen del crédito fiscal	86
- Nacimiento	86
- La Determinación o liquidación del crédito fiscal	87
- La extinción del crédito fiscal	91
Sección 3 Planeación Fiscal y Delito Fiscal	92
a) Introducción	92
b) Se dan los tipos de algún delito fiscal	92
c) Hacienda en contra de la planeación fiscal	96
d) Evasión Fiscal. Diversas clases	99
e) Intencionalidad de incumplimiento del pago de impuestos	101
Capítulo 2 Las normas y el procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en cuanto a la planeación fiscal	
Sección 1 Las normas y principios	104
a) Introducción	104
b) Aplicación del principio de preeminencia del fondo sobre la forma	104
c) Consulta Fiscal	108
d) Juicio de lesividad	109
e) Elaboración de las normas para su aplicación en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	114
f) Separación entre el derecho – moral y los valores jurídicos	125
g) La lógica en el juicio jurídico	132
h) Jurídico- Técnico tributario	132

Sección 2 Procedimiento y proceso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en cuanto a la planeación fiscal	140
a) Criterio de los magistrados	140
b) Jurisprudencias relativas a la planeación fiscal	141
c) Tribunal de lo Contencioso Administrativo y los efectos de las sentencias	164

Segunda Parte: Causas que motivan la planeación fiscal.

Capítulo 1 Las Obligaciones Tributarias permiten acceder a la planeación fiscal

Sección 1 Obligación Tributaria	180
a) Introducción	180
b) Las garantías individuales	180
c) Garantía de igualdad	182
d) Seguridad jurídica	186
e) Principio: Todo lo que no está prohibido está permitido	188
f) Principio de Legalidad	193
g) Interés personal sobre colectivo	199
h) Los Tributos	203
- Concepto del supuesto de no sujeción	212
- No sujeción y exención	213

Sección 2 Causas subjetivas y objetivas por las que se genera la planeación fiscal	217
a) Introducción	217
b) Ejercicio indebido del servidor público y falta de Democracia	218
c) La actitud del contribuyente	219
d) Exenciones en materia tributaria.	220

e) Subsidios, estímulos, condonaciones y facilidades fiscales	224
f) Resoluciones de los tribunales	224
g) No restricciones tributarias	226
h) Opciones del Derecho Fiscal	228
i) Falta de un sistema fiscal adecuado	228
j) Política fiscal recaudatoria	230
k) Reflexión sobre la economía y la planeación	234
l) El Iusnaturalismo y el Iuspositivismo	235
- Las normas en el derecho financiero fiscal	238
- Teoría Intersubjetiva	239
- Características de las proposiciones prescriptivas	240
- La norma fundamental	240
- Diferencia entre la norma económica y norma jurídica	241
- Normas en el tiempo y en el espacio	242
Capítulo 2 Organismos y poderes: El Sistema Tributario Mexicano y el Poder Legislativo como causas que motivan y rechazan la planeación fiscal.	
Sección 1 Sistema Tributario Mexicano y el Poder Legislativo	247
a) La Hacienda Pública	247
b) Las reformas del sistema fiscal	251
c) Control jurisdiccional de la Administración Pública	255
d) El Servicio de Administración Tributaria, los contribuyentes y el poder legislativo	258
e) La falta de acuerdos entre el Ejecutivo y el Legislativo: principal obstáculo para el desarrollo económico de México	259
f) El ajuste de las facultades del Ejecutivo Federal	260
g) Análisis de los artículos constitucionales	262
Sección 2 Interpretación en materia de planeación fiscal	274

a) Interpretación y principios	274
b) Interpretación de las normas tributarias	280
- Errores en la interpretación de las leyes fiscales	281
- Elaboración gradual del ordenamiento con la interpretación	283
c) Los sistemas normativos como base para la interpretación.	286
d) Problemas de interpretación y aplicación de las normas jurídicas	287
- El problema de las antinomias	288
- El problema de las lagunas	291
- Fraude a la ley	292
Sección 3 Hacia una nueva definición de planeación fiscal.	294
a) Reingeniería fiscal	294
b) Nueva definición de Planeación Fiscal	295
La teoría de la redistribución de las riquezas versus la planeación fiscal.	296
c) Reforma Fiscal	299
Conclusiones.	301
Propuestas.	314
Bibliografía.	316
Anexos.	326