

## CAPÍTULO SEGUNDO

### ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL . . . . .

65

#### I. Introducción . . . . .

65

#### II. Las presunciones en el derecho fiscal . . . . .

66

##### 1. Planteamiento . . . . .

66

##### 2. Evasión, elusión fiscal y economía de opción . . . . .

67

##### 3. El fraude de ley en materia fiscal . . . . .

70

##### 4. El fraude a la ley y figuras afines en el derecho comparado . . . . .

75

###### A. Alemania . . . . .

75

###### B. Bélgica . . . . .

75

###### C. Estados Unidos de América . . . . .

76

###### D. Francia . . . . .

77

###### E. Gran Bretaña . . . . .

78

###### F. Italia . . . . .

80

###### G. Suiza . . . . .

81

##### 5. La técnica legislativa en el combate al fraude de ley . . . . .

82

###### A. La articulación de hecho imponible complementario . . . . .

83

###### B. La tipificación genérica del hecho imponible . . . . .

83

###### C. La llamada doctrina de los tipos . . . . .

84

###### D. Las presunciones . . . . .

84

###### E. Las ficciones . . . . .

91

##### 6. La lucha contra el fraude a la ley en la aplicación del derecho . . . . .

91

###### A. La interpretación en el derecho . . . . .

92

###### B. La interpretación en el derecho tributario . . . . .

101

###### C. La analogía . . . . .

104

III. Análisis constitucional de las presunciones y ficciones en materia fiscal . . . . .	106
1. El principio de capacidad contributiva . . . . .	106
A. Antecedentes . . . . .	110
B. Funciones del principio de capacidad contributiva . . . . .	113
C. Capacidad contributiva e igualdad . . . . .	119
D. Crisis del principio de capacidad contributiva . . . . .	122
2. El principio de legalidad . . . . .	123
A. Historia . . . . .	126
B. Función de la legalidad y reserva de ley . . . . .	135
C. Crisis del principio de legalidad . . . . .	138
3. Las garantías del debido proceso ante las presunciones y ficciones tributarias . . . . .	140
4. La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria . . . . .	141
IV. Conclusiones . . . . .	153

## CAPÍTULO SEGUNDO

### ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL

#### I. INTRODUCCIÓN

El ordenamiento jurídico refleja el modo en que cada pueblo se organiza, tratando de que el grupo que lo forma se dirija hacia una determinada dirección. Pero para que este ordenamiento sea propiamente derecho se necesita que el mismo module la vida social y la conduzca hacia un objetivo de justicia. La norma jurídica-tributaria que crea presunciones y ficciones no puede sustraerse a estas exigencias; debe, por lo tanto, reflejar la idea de justicia que posee el legislador, referida al campo específico de la justicia fiscal.

Todos los textos constitucionales contendrán los principios básicos del ordenamiento jurídico de cada país, y por ello es tradicional que en los mismos se inserten principios de justicia tributaria; entre otros, los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad, no confiscación y legalidad. A pesar de que se les pueda estudiar en forma individualizada, no se puede soslayar que todos son aspectos de la justicia tributaria, por lo que su interrelación debe preferirse.

En el tema de las presunciones y las ficciones tributarias, vistas éstas como instrumentos útiles en el combate contra la defraudación fiscal y figuras afines y, por ende, auxiliares de una recaudación propicia a los intereses del fisco, se hace ineludible la confrontación de presunciones y ficciones con los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad y garantías del debido proceso, ya que, por su propia naturaleza, estos institutos jurídicos se establecen cuando no hay elementos ciertos o información suficiente.

Es verdad que el legislador tiene derecho a establecer la determinación de la base imponible apoyándose en presunciones y ficciones, pero

sin violentar los principios constitucionales. En este panorama no todo es claro, y comienzan a surgir interrogantes como la siguiente: ¿qué sucede si la ficción sustituye la verdad real por una verdad normativa, o bien, si se tiene por cierto un hecho, se haya éste realizado o no? En fin, la situación se torna polémica, y habrá de analizarse en cada caso concreto si la norma presuntiva o de ficción respeta o no el marco constitucional.

No obstante su utilidad, en aras de la certeza jurídica y de la justicia tributaria, el uso de ambas instituciones (presunciones y ficciones) debe ser moderado y acatando siempre las normas constitucionales.

Este capítulo se divide en dos partes: la primera de ellas se refiere al papel tan importante que desempeñan las presunciones y las ficciones tributarias en el combate contra el fraude a la ley y figuras afines, tales como la elusión, la evasión y la defraudación, tan populares en la actualidad, incluso en las economías más desarrolladas del mundo.

Como podrá observarse en el texto, la mayor parte de la doctrina considera que la creación de presunciones y ficciones en el ámbito tributario tiene como primordial objetivo precisamente esta contienda contra la defraudación fiscal y el fraude a la ley. En este orden de ideas, cabe decir que aunque los frutos rendidos por estas figuras son buenos, no son suficientes; luego entonces, las presunciones y las ficciones se constituyen como un tipo de herramienta en esta batalla, pero no son de manera alguna panacea, además de tratarse de instrumentos sumamente delicados ya que a menudo se cuestiona su constitucionalidad, según lo reflejan los criterios de jurisprudencia expuestos en este capítulo.

En la segunda parte se aborda el análisis doctrinal y jurisprudencial de los principios constitucionales que en mayor medida participan del tema de las presunciones y las ficciones jurídicas: capacidad contributiva, legalidad y garantías del debido proceso, para finalmente examinar la constitucionalidad de tan significativos institutos, con el objetivo fundamental de evaluar si responden a las continuas peticiones de claridad, certeza y seguridad enarboladas por todas las Constituciones.

## II. LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO FISCAL

### 1. *Planteamiento*

Las presunciones jurídicas se alojan en el campo de la prueba y sirven para allanar el camino de la aplicación de la norma, sobre todo al juzga-

dor. Como se ha visto en el capítulo precedente, las presunciones jurídicas cumplen también como preservadoras de instituciones sociales, económicas, jurídicas, etcétera.

En el derecho fiscal, tanto la doctrina como la jurisprudencia y los legisladores han reiterado y enfatizado el uso de las presunciones como uno de los instrumentos primordiales para impedir la defraudación fiscal y para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los causantes, a tal grado que algunos autores consideran a la presunción como imprescindible en este tipo de cometidos.<sup>156</sup>

Del análisis de los trabajos que en materia de presunciones han elaborado los más destacados tributaristas<sup>157</sup> se desprende que es precisamente esta preocupación de evitar la defraudación, mediante el uso de presunciones, donde se ha concentrado su atención.

Ello obliga a presentar algunas consideraciones en torno a figuras tan importantes dentro de este tema, tal como el denominado “fraude de ley”, propia de los sistemas jurídicos europeos, o la evasión legal impositiva, evasión ilegal (*tax avoidance*), simulaciones (*sham*), elusión, etcétera. Al explorar nociones, conceptos y posturas doctrinales sobre estos temas nuevamente se observa un gran antagonismo en las diferentes posiciones, sobre todo entre los fanáticos defensores de la economía de opción, propios de los sistemas neoliberales, y quienes se atreven a arriesgar, aunque sea levemente, el principio de seguridad jurídica salvaguardando los intereses hacendarios. La falta de un acuerdo doctrinal sobre estos temas se ve reflejado también en las diversas legislaciones.

## 2. Evasión, elusión fiscal y economía de opción

El tema de la evasión fiscal plantea muy delicados y complejos problemas de calificación, según la extensión y la significación que se asigne a los respectivos comportamientos de los contribuyentes. La naturaleza de los hechos generadores de las obligaciones tributarias, que aún es materia de discusión entre los tratadistas, traslada toda su problemática a

<sup>156</sup> Deni, Antonio, “Prova e presunzioni dell’esistenza del reddito”, *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milán, Giuffrè, 1961, citado por Rozas Valdés, *op. cit.*, nota 114, p. 30.

<sup>157</sup> Pérez de Ayala, Eusebio González, Sánchez Pino, Rozas Valdés, Navarrine, Palao Taboada, César Albiñana García-Quintana, entre otros.

la doctrina de la evasión fiscal.<sup>158</sup> Baste señalar que el concepto mismo de evasión es impreciso, y a partir de su noción se crea una serie de figuras jurídicas.

La noción amplísima de evasión procede de las primeras elaboraciones de la concepción de impuesto desde el ángulo económico. Pantaleoni suele ser el autor más citado cuando se hace referencia al contrabando, al fraude fiscal y a la emigración impositiva, ente otras.<sup>159</sup> Con un enfoque más jurídico aparece Einaudi, quien es el creador de la clasificación de la evasión impositiva en legal e ilegal, dependiendo de si el contribuyente se sustrae del pago del tributo, cumpliendo o incumpliendo las normas legales.<sup>160</sup> Para Blumenstein, la evasión consiste en el hecho de que una prestación impositiva es sustraída al ente público por parte de una persona obligada a la prestación, y se subdivide en dos especies, que llama sustracción y fraude impositivos. La primera consiste en la sustracción a un ente público, en todo o en parte, de un impuesto que le corresponde. El fraude constituye una especie cualificada por la naturaleza de los medios empleados para lograr la evasión del impuesto.<sup>161</sup> En estos conceptos se pueden observar como denominador común los siguientes elementos: la presencia de una capacidad económica sujeta a imposición y la utilización de medios, legales o ilegales, para que no se pague el tributo o se pague menos.

Se suma a la discusión sobre el tema de la evasión el de la economía de opción. Dentro de las actuaciones lícitas y libres de todo individuo, la elección y realización de un negocio, acto o contrato lícito es jurídicamente respetable, aunque se haya elegido, en comparación con otras, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal. Esto es propiamente la economía de opción. En otro extremo se encontraría el sujeto que realizando conductas lícitas sujetas a gravamen, las ocultara sin declararlas, o bien aquel que sin ocultar totalmente tales hechos los disfraz

<sup>158</sup> Albiñana García-Quintana, César, “La evasión legal impositiva”, ponencia presentada en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Estoril (Portugal), 28 a 30 de septiembre de 1970, publicada en *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 14, 1970, p. 4.

<sup>159</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>160</sup> Einaudi, L., *Principios de la hacienda pública*, trad. de la 2a. ed. italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Madrid, Aguilar, 1946, pp. 260 y ss.

<sup>161</sup> Blumenstein, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. al italiano por Francesco Forte, Milán, Giuffrè, 1954, p. 292.

o disimula, de tal modo que esquivo la carga tributaria en forma total o parcial. La línea divisoria entre simulación y economía de opción teóricamente resulta diáfana, no así en la práctica.<sup>162</sup>

La elección de realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo, o de ejecutar uno u otro de los hechos imponderables tipificados en las distintas leyes tributarias, está abierta a todos, y mientras los negocios jurídicos celebrados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal, cuando se verifique, si así se prefiere, una economía de opción tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue.<sup>163</sup>

En este contexto, es necesario mencionar el concepto de elusión, entendida como la conducta que tiende a evitar el devengo del tributo, empleando actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica; esto es, se renuncia a desarrollar alguna actividad, a poseer algo, sólo por el móvil de no pagar el tributo. Cabe subrayar que en este caso no se oculta en ningún momento la realización de un hecho imponible. La elusión, al igual que la no sujeción, son categorías negativas que apenas consienten descripción, y que, desde luego, no podrían ser enumeradas.<sup>164</sup>

Finalmente, la elusión se caracteriza por una abstención del contribuyente, que evita la realización del hecho imponible, por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente, y por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva hacienda pública, esto es, en la fase que habría sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

A diferencia de otras figuras afines, como el fraude a la ley, el estudio de la elusión sí ha merecido la atención de tratadistas latinoamericanos en términos semejantes a los de la doctrina europea, salvo en el caso de Héctor B. Villegas, quien identifica a la elusión como sinónimo de fraude a la ley.<sup>165</sup>

<sup>162</sup> Ferreiro Lapatz, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 40.

<sup>163</sup> Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 47.

<sup>164</sup> Albiñana García-Quintana, *op. cit.*, nota 158, p. 17.

<sup>165</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986, p. 70; Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, De-

Retornando al tema de la evasión y su clasificación en ilegal y legal, resulta ilustrador el pensamiento de Giuliani Fonrouge, para quien toda evasión es por naturaleza ilegal, y la clasificación antes aludida es a todas luces artificial; “ya sea que se utilice la expresión defraudación o se prefiera evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud”.<sup>166</sup>

También resulta interesante la postura del brasileño Sampaio Doria, quien subdivide a la evasión lícita en aquellas inducidas u ofrecidas por la ley fiscal y aquellas que resultan de las lagunas, fisuras o imperfecciones de la ley.<sup>167</sup> Este último tipo de evasiones son las que con propiedad pueden ser calificadas como tales, ya que las primeras son producto de medidas legislativas de reducción o exoneración impositiva al servicio de las políticas económicas y sociales, e implican la opción libre para el ciudadano.

En la evasión tanto legal como ilegal el propósito es idéntico, pero diferentes los medios. Al respecto, Griziotti opina que el legislador debe evitar que actos económicos reveladores de idéntica capacidad contributiva tengan una carga fiscal distinta.<sup>168</sup>

### 3. *El fraude de ley en materia fiscal*

En México, la interpretación judicial de las leyes ha determinado que el fraude a la ley

...es una figura que se presenta cuando el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley aludida...<sup>169</sup>

La expresión “fraude” deriva de la voz latina *fraus, fraudis*, y consiste en el engaño o inexactitud consciente que produce un daño, generalmente de orden material. Cuando el fraude se realiza en relación con la ley, el

palma, 1987, t. I, p. 377; Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, cit., nota 163, entre otros.

<sup>166</sup> Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1962, p. 591.

<sup>167</sup> Citado por Albiñana García-Quintana, *op. cit.*, nota 158, p. 19.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>169</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, abril de 2001, t. XIII, tesis P./J. 46/2001, p. 751.



engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley eludida. II. De manera magistralmente sintética, en el Digesto de Justiniano aparece expresado el pensamiento de Paulos (*ad legem cinciam*) sobre el fraude a la ley: “Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido”. Conforme a este criterio, en la conducta ilícita, la conducta está en situación de antagonismo frente a lo prescrito por la ley. En cambio, en el fraude a la ley, no hay infracción del texto de la ley, la conducta no infringe la letra de la ley, pero se evade el objetivo imperativo de la norma. Ulpiano, según su opinión recogida en el Digesto de Justiniano, manifiesta: “Se hace fraude a la ley cuando se hace aquello que la ley no quiso que se hiciera pero que no lo prohibió”. Es decir, en el fraude a la ley no hay ilicitud en la conducta observada, pero de la orientación de la ley se desprende que se elude su imperatividad. III. En concepto de Adolfo Miaja de la Muela, el fraude a la ley consiste en la realización de uno o varios actos lícitos, para la consecución de un resultado antijurídico. Constituye un medio de vulnerar las leyes imperativas. Para José Ramón de Orué y Arregui, en la realización del fraude se dan dos elementos componentes: uno de orden material (*corpus*), constituido por la realización de actos que sobrepasan el orden interno, originando efectos contrarios a los señalados por la ley; otro espiritual (*animus*), la clara intención de escapar a los efectos de un precepto de tipo obligatorio...<sup>170</sup>

De manera simple, la noción de fraude a la ley tributaria no es más que una forma de eludir el pago de tributos, pero moviéndose en el ámbito de la legalidad.<sup>171</sup>

El fraude a la ley es una calificación que se atribuye a los actos realizados con la finalidad principal de eludir el pago de contribuciones.<sup>172</sup>

Los actos que lo componen se llevan a cabo bajo el cobijo de una norma, llamada por la doctrina “norma de cobertura”,<sup>173</sup> la cual, finalmente,

<sup>170</sup> Ejecutoria citada en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, abril de 2001, t. XIII, tesis P./J. 46/2001, p. 751.

<sup>171</sup> Berdugo Gómez de la Torre y Ferré Olivé, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Madrid, Praxis, 1994, p. 66.

<sup>172</sup> Artículo 24 de la Ley General Tributaria española. En el mismo sentido, un *arrêt* del 10 de junio de 1981 dictado por el Consejo de Estado francés.

<sup>173</sup> Castro, F. de, *Derecho civil de España, parte general*, 3a. ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1952, t. I, p. 605.

no les presta el soporte apropiado; de lo contrario se estaría en presencia de un conflicto de leyes. Por consiguiente, el aspecto medular en la aplicación del fraude a la ley es determinar si el acto se encuadra en la norma de cobertura, y como resultado se producen las consecuencias buscadas por el sujeto (eludir la aplicación imperativa de una norma) o, por el contrario, dicha norma no le presta el amparo necesario, y, por lo tanto, el derecho no reconoce los efectos anhelados, y la norma que se trató de evitar despliega sus efectos.

El fraude a la ley tributaria —al igual que el fraude a la ley civil— es una conducta ilícita en cuanto produce un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Pero no es una conducta punible. No puede serlo porque quien incurre en el fraude de ley, tributaria o civil, ampara su conducta en el tenor literal de una norma (la norma de cobertura) aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma.<sup>174</sup>

A la operación intelectual mediante la cual se establece si un acto encuadra o no en la hipótesis normativa se le conoce como calificación o subsunción, que en términos de la lógica consiste en establecer la premisa menor del silogismo. La naturaleza es, por lo tanto, interpretativa,<sup>175</sup> ya que es el sentido de la norma el que, considerando el supuesto de hecho en particular, establecerá la calificación en cualquier sentido. Tanto el hecho real como la hipótesis normativa participan conjuntamente en la aplicación del derecho. “La subsunción ha sido definida e insuperablemente descrita por English como ir y venir de la mirada entre la norma y el supuesto de hecho de la realidad”.<sup>176</sup> La aplicación de la ley consiste precisamente en ajustar la realidad y la norma.

Entre calificación y fraude de ley existe la misma frontera que entre interpretación y analogía; ambos pares de conceptos están estrechamente relacionados.<sup>177</sup>

<sup>174</sup> Arias Velasco, José, “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal*, Madrid, abril de 2001, p. 11.

<sup>175</sup> Véase Palao Taboada, Carlos, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 98/2001, p. 130.

<sup>176</sup> *Idem*.

<sup>177</sup> Palao Taboada, Carlos, “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 182, mayo de 1998, p. 7.

Aquellos criterios interpretativos formalistas o restrictivos, donde se otorga prioridad al texto de la ley sobre su sentido o finalidad, favorecen la elusión de la norma. Para lograrla, basta con no realizar el supuesto expresamente previsto por ésta. Por ello, una primera forma de reacción contra la elusión o fraude a la ley en la fase aplicativa consiste en flexibilizar la interpretación, concediendo mayor peso —sobre todo— al elemento teleológico o intención del legislador y, desde la configuración de los actos o negocios a los que se pretende aplicar el derecho, a su significado económico y su finalidad práctica. La adopción de un criterio interpretativo más flexible como instrumento en contra del fraude a las leyes fiscales motivó la llamada “interpretación económica”, que tuvo sus principales representantes en las doctrinas alemana (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) e italiana (interpretación funcional) y en algunos criterios establecidos por los tribunales de los Estados Unidos. El tema de la interpretación de la norma tributaria se abordará con mayor profundidad posteriormente, en este mismo capítulo, como uno de los mecanismos clásicos en contra de la evasión fiscal.

En el Reino Unido se ha elaborado una importante descripción evolutiva en un informe sobre la elusión fiscal fruto del Institute for Fiscal Studies (IFS),<sup>178</sup> desde un estilo rígido de los tribunales en la aplicación de las leyes tributarias hacia una visión más flexible, a la que se da el nombre de “nuevo realismo”, en donde es fundamental la intención del Parlamento en la interpretación de las leyes fiscales. El punto de mayor rigidez se ubica en la década de 1970.

No obstante, la experiencia ha demostrado que el fraude a la ley no puede ser combatido únicamente con la interpretación de las normas como herramienta. Para que esto fuera posible se requeriría otorgar al juzgador tal margen de libertad que atentaría contra el principio de seguridad jurídica.

Luego entonces, si no es posible eliminar la elusión mediante la subsunción del negocio en la norma eludida por la vía de la calificación ordinaria, la única posibilidad que resta para lograrlo es demostrar la existencia del fraude a la ley, lo que, dicho sea de paso, resulta bastante difícil. La apreciación del propósito de eludir el pago del tributo tendrá que fundarse en indicios externos del tipo de los puntualizados en el de-

<sup>178</sup> Tax Law Review Committee del Institute for Fiscal Studies, *Tax Avoidance*, Londres, noviembre de 1997.

recho comparado, con nociones tales como el de “abuso de las formas jurídicas”, propias del derecho alemán, las cuales consisten en una configuración inadecuada, lo que significa que la elegida no sirve en absoluto a ningún fin económico, y además que se le ha elegido con objeto de evitar el pago de un importe tributario. Congruente con éste se halla el criterio estadounidense de la existencia o no de una finalidad económica que justifique la forma elegida; el llamado *business purpose test*.

En la doctrina anglosajona existe la institución del *sham*, más o menos equivalente a la simulación. Es una especie de “falsedad”, y en materia tributaria es una operación sin sustancia económica que no será reconocida a efectos fiscales, sin ser necesario el elemento engaño. Esta figura muestra las dificultades existentes en la práctica para diferenciar entre el fraude a la ley y la simulación.

Teóricamente, en el fraude a la ley existe la presencia de una apariencia, y el acto como tal es pretendido por las partes; en tanto que en la simulación el negocio o acto es querido por las partes con la finalidad de eludir los efectos fiscales. Luego, la simulación plantea una problemática de hechos, por lo tanto de pruebas, mientras que el fraude es una cuestión de calificación, por ende, de interpretación.

En la práctica, no siempre esta distinción resulta nítida, ya que en el fraude también se percibirá una especie de apariencia.

En algunos países, como España, esta diferenciación entre fraude a la ley y simulación ha sido resuelta por el derecho privado, otorgándole efectos análogos; es decir, una vez comprobada la existencia de la simulación o del fraude, se le sancionará de igual forma, otorgándole los efectos correspondientes a la realidad burlada. En cambio, en materia tributaria la distinción reviste gran importancia, ya que los ordenamientos les han atribuido efectos distintos especialmente en el ámbito penal. Generalmente, a la simulación se le considera una forma de evasión, y, por lo tanto, un delito; en algunos ordenamientos se considera que el fraude a la ley no da lugar a sanciones penales y en otros sí.

La decisión de condenar el fraude de ley es un mérito de la jurisprudencia. Cuando se ha señalado la presencia de fraude a la ley se ha tomado en cuenta el sistema jurídico en su totalidad, utilizando las reglas de la interpretación finalista y del acto contra la ley.

El fraude de ley en materia fiscal es difícil de descubrir, y más aún de probar, por lo que se alienta más la posibilidad de prevenirlo que de castigarlo.

#### 4. *El fraude a la ley y figuras afines en el derecho comparado*

##### A. *Alemania*

Las previsiones en el tema de la elusión y fraude a la ley en este país datan de 1931, fecha en que fue expedida la ordenanza en donde, entre otros aspectos, se estableció la interpretación de las normas tributarias según su finalidad, el significado económico, así como la prohibición expresa de vedar la elusión total o parcial mediante el abuso de las formas jurídicas.

En la nueva ordenanza, vigente a partir de 2001, el párrafo 42 dispone que no se permite desviar la ley fiscal abusando de posibilidades jurídicas de manipulación.<sup>179</sup> Cuando se presente algún abuso, las contribuciones se exigirán de la misma forma que si la situación jurídica concordara con la situación económica.

Los tratadistas alemanes consideran al abuso del derecho como una especie de fraude a la ley;<sup>180</sup> esto es diametralmente opuesto a lo que se analizará en el sistema francés.

##### B. *Bélgica*

En este sistema impera el principio de licitud del ahorro fiscal y los instrumentos para realizarlo; lo que tiene prohibido el contribuyente es presentar actos irreales como si fueran reales.

Cuando los particulares presentan a la administración un acto que no es el reflejo de su contrato real puede existir simulación, y aquélla podría aplicar el impuesto que grave la operación realmente celebrada.

En Bélgica aún no se ha establecido una cláusula de fraude a la ley como existe en España y Alemania. No hay norma alguna que reprima la elusión; no obstante, existen dos formas de dar la batalla contra la elusión: la primera, la vía legislativa, mediante el establecimiento de presunciones para incorporar al máximo las situaciones dignas de ser grava-

<sup>179</sup> Schuster, Carla, *Ordenanza tributaria alemana, Abgabenordnung, 2000*, Madrid, Colex, 2001, p. 42.

<sup>180</sup> Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 290.

das, y segundo, la vía administrativa, a través de un Comité Permanente de Lucha contra el Fraude Fiscal, cuyo objetivo es informar al Ministerio de Hacienda sobre los mecanismos jurídicos de moda para eludir el pago de tributos.<sup>181</sup>

### C. Estados Unidos de América

Una comparación entre el sistema inglés y el estadounidense lleva a concluir la presencia de cuantiosas características en común; no obstante, también se pueden apreciar diferencias importantes. La parte contenida en ambos sistemas está integrada por los principios generales (antielusivos).

El *test off good business purpose*, del cual echan mano los jueces con frecuencia y con una clara tendencia a concretar (ejemplificando los casos) los hábitos de aplicación. Un *test* muy usado es el de la valoración unitaria de procedimientos elusivos, en el cual el juzgador procura distinguir entre pasos vinculados entre sí por compromisos concatenados, conexos tan sólo en el plano económico, o bien, relevantes para el resultado final.

Hoy, el principio predominante consiste en que si una transmisión o serie de pasos hacia una de ellas carecen de significado económico y se dirigen sólo a la obtención de situaciones fiscales favorables, la ley debe consentir que sean recalificados de modo tal que se refleje su sustancia económica, sin mencionar a aquellas transacciones que no tienen significado económico.

Se puede apreciar una tendencia a relegar el motivo de elusión del impuesto como justificativo del procedimiento interpretativo de los negocios y sustituirlo, con la presencia o ausencia de un real propósito negociado.

El sistema estadounidense se caracteriza predominantemente por privilegiar la realidad económica de la operación por sobre la calificación jurídica, así como por el respeto a la preservación de los contratos para practicar el principio de legalidad, lo cual involucra la labor legislativa de creación continua de supuestos que presumiblemente son fuente de fraude de ley.

<sup>181</sup> Morseli y Taminiau, *Fraudes*, Bruselas, 1990, p. 261.

“Según Harvey, la polarización de la jurisprudencia y la legislación se enfatiza en tres campos: en materia de reorganización de empresas, en materia de subcapitalización y las transacciones sobre activos intangibles o incorpóreos”.<sup>182</sup>

#### D. Francia

La creación de la teoría civilista del abuso del derecho tuvo lugar en Francia. A la hora de trasladarla al ámbito administrativo se le erigió como fraude a la ley. Los efectos del abuso del derecho se limitan a la aplicación de la ley tributaria, y no afectan la validez civil de los actos entre particulares. La existencia del abuso del derecho está sujeta a las siguientes condiciones: el acto invocado por el particular, que a su vez es el acto impugnado por la administración, debe existir y ser cierto; la administración debe establecer que la carga fiscal soportada es más reducida que la que hubiera sobrellevado normalmente, y debe existir una especie de escenario artificioso y fraudulento con el objetivo de eludir el pago de contribuciones.

Las dos materias que entran en el campo de aplicación del abuso del derecho son los contratos ficticios y las sociedades ficticias.

“La segunda forma del abuso del derecho es el fraude a la ley: el montaje jurídico es artificial y contra natura sin que exista simulación”.<sup>183</sup>

El único requisito para que se considere la existencia del fraude a la ley es que el acto fingido esté exclusivamente motivado por un ánimo de pagar menos o no pagar tributos.

En Francia, las empresas tienen la ventaja de poder consultar a la administración, previo a la realización de actos, y si ésta no emite objeción o no responde en un término de seis meses, le estará prohibido a la autoridad invocar más tarde el abuso del derecho.

En dicho país, los supuestos de fraude a la ley más repetidos son: el fraude a la ley mediante fusiones de la sociedad dominante o de control con la sociedad dominada o controlada, con el único propósito de compensar pérdidas de esta última con los rendimientos de la dominante o

<sup>182</sup> Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, nota 180, p. 304.

<sup>183</sup> Cozian, M., *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, París, s.e., 1983, p. 24.

absorbente; el fraude a la ley para evitar el pago del 4.8% de derechos de registro en las cesiones de participantes de sociedades limitadas a través de la transformación de la misma en sociedad anónima, con el único objeto de eludir el pago del tributo; fraude a la ley mediante sociedades constituidas en paraísos fiscales: un deportista o un artista se autocontrata como trabajador en relación de dependencia con su propia sociedad, y así los honorarios que se le pagan se ingresan directamente en estas sociedades extranjeras; fraude a la ley a través de revalorizaciones de elementos patrimoniales de sociedades anónimas, con el fin de compensar las plusvalías derivadas de pérdidas de ejercicios precedentes y obtener, hacia adelante, más amortizaciones.<sup>184</sup>

La aplicación del fraude a la ley se enlaza con los efectos propios de la figura del derecho civil: inoponibilidad del acto o procedimiento ante la administración y aplicación de la ley defraudada; carencia de intereses legítimos de las partes en la puesta en práctica de las operaciones, o bien de otros intereses que no sean los exclusivamente fiscales.

### E. *Gran Bretaña*

Este sistema reconoce a la elusión como la actitud del particular consistente en organizar sus negocios de manera tal que la carga tributaria sea minimizada, actuando dentro de los márgenes de ley.

También considera a la evasión como una especie de conducta fraudulenta ilegal donde se omite el pago del tributo.

Este sistema se rige por el principio de que todo hombre tiene derecho a organizar su economía de tal modo que los impuestos legalmente aplicables sean menores.<sup>185</sup> No obstante, también se hace hincapié en que las operaciones jurídicas sean genuinas y congruentes entre el fondo y la forma. “Transacciones simuladas *sham*, serán ignoradas y el tribunal no dará efecto a transacciones que no sean *bona fide* o que actúen como cobertura de otras transacciones”.<sup>186</sup>

Hay simulación cuando los contratos formales sean tales que den a los demás la apariencia de haber creado derechos y obligaciones, mientras

<sup>184</sup> Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, nota 180, p. 287.

<sup>185</sup> *Ibidem*, p. 296.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 297.



que en realidad está establecido contractualmente entre las partes que tales derechos y obligaciones no existen, o existen pero son diferentes de los aparentes.

Del análisis de la jurisprudencia inglesa se desprenden las reglas aplicables al tema de la evasión en este sistema. Primero, si el particular crea un plan estratégico con la única finalidad de eludir impuestos, compuesto éste por fases o por varios actos, es lícito para el juzgador tomar en cuenta el conjunto de actos en su totalidad, lo mismo si se trata de una sola transacción compleja o de un conjunto de transacciones que tengan alguna relación. Cuando la estrategia contiene etapas sin contenido económico, las circunstancias del caso son suficientes para indicar la existencia de una sola transacción compleja en fraude a la ley. En cambio, cuando se trata de pasos que tienen razones económicas y continúan en el tiempo, y no está claro si después del primer paso se debe esperar necesariamente o era probable que se debiese esperar el segundo (acuerdos lineales), el juez debe valorar las circunstancias del caso para comprobar si se trata de preorganización elusiva.

En el Reino Unido, a partir del concepto de “operación realizada por motivos fiscales” (*tax driven transaction*), la cual se caracteriza por tener como finalidad la elusión impositiva, se ha propuesto el establecimiento de una ley contra la elusión impositiva, lo cual, en opinión de reconocidos autores, choca con su tradición jurídica,<sup>187</sup> en virtud de que adopta un criterio subjetivo aun cuando la propuesta expresamente se refiera a “un enfoque objetivo de los motivos del contribuyente”.

Para determinar si una operación pertenece a esta categoría se deberán tener en cuenta su forma jurídica, incluyendo los derechos y obligaciones creados por ella, su sustancia económica y comercial, el tiempo de realización de sus componentes, la duración de cada una de las etapas, el cambio de las circunstancias financieras del contribuyente o de alguno de los sujetos participantes y los resultados fiscales esperados de dicho acto.

En el supuesto de que la operación se califique como realizada por motivos fiscales, la consecuencia es que se someterá a imposición “como si” se hubiera realizado la operación normal (*normal transaction*); es decir, la aplicación de la norma eludida o defraudada. La operación normal

<sup>187</sup> Palao Taboada, Carlos, “Algunos problemas...”, *op. cit.*, nota 175, p. 131.

se define como la operación que sería razonable suponer que se hubiera realizado para obtener los mismos o similares objetivos comerciales u otros no fiscales que se pretendían conseguir mediante la operación realizada por motivos fiscales.

Esta propuesta ha despertado críticas en el sentido de que se sustenta en conceptos que poseen un grado considerable de indeterminación, y por lo tanto implican inseguridad jurídica, ya que precisan grandes márgenes de arbitrio, remitiendo nuevamente al tema de la interpretación.<sup>188</sup>

La norma sobre el fraude solamente debe aplicarse cuando el abuso del derecho sea patente, y la eficacia de estas cláusulas generales depende de la aplicación que de ellas hagan los tribunales competentes.

El fraude a la ley y la simulación son, sin lugar a dudas, los caminos más comunes para eludir la imposición. Ambas figuras aparecen en las legislaciones en forma consecutiva, una detrás de otra;<sup>189</sup> de igual forma, los estudiosos en la materia las analizan de manera conjunta.<sup>190</sup>

## F. Italia

En este país los supuestos de elusión se sujetan a las hipótesis de evasión, de simulación y de negocio en fraude a la ley, reguladas en el Código Civil. La legislación se concreta a erigir hipótesis de inobjetable a la administración o presunciones absolutas y equiparaciones de tratamiento. En consecuencia, el único margen de maniobra de la administración y del juez deriva de la interpretación del derecho positivo y de la referencia posible a la intención del legislador. De aquí resulta que si la elusión se sanciona, esto se debe a que se considera como un acto contrario a una disposición expresa, y se asimila al fraude fiscal. Al respecto, cabe señalar que igual disposición establece la legislación mexicana. Sobre el punto, el Poder Judicial ha resuelto:

<sup>188</sup> Díez-Picazo y Ponce de León, L., "El derecho y el fraude a la ley en el nuevo preliminar del Código Civil", *Documentación Jurídica*, Madrid, núm. 4, 1974, p. 1329, citado por Palao Taboada, Carlos, "Algunos problemas...", *op. cit.*, nota 175, p. 128.

<sup>189</sup> Ordenanza alemana, parágrafo 41 (2).

<sup>190</sup> En Francia, Geffroy, J. B., *Grands problemes fiscaux contemporains*, París, PUF, 1993; en España, Pérez Araiz, Javier, *El fraude a la ley en el derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996. En el mismo sentido: Carlos Palao Taboada, José A. Rozas Valdés y E. González García, entre otros.

RENTA, DISTINCIÓN ENTRE DEDUCCIONES INDEBIDAS Y FALSAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA. Las deducciones efectuadas por los contribuyentes sin autorización legal no conducen a determinar que son deducciones falsas ni que se omitió la declaración del ingreso total percibido en un ejercicio fiscal, en razón de que las deducciones indebidas en la declaración del impuesto al ingreso global de las empresas derivan del hecho de descontar partidas contables por conceptos no autorizados legalmente, que dan lugar, conforme al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que en la revisión que efectúe la autoridad se determinen las diferencias omitidas y sus recargos correspondientes, en tanto que las deducciones falsas provienen de simulación o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el impuesto y se sancionan con la imposición de una multa; tanto más que las deducciones indebidas no traen como consecuencia que se omita la manifestación del ingreso total percibido, sino, en todo caso, que se cubra un impuesto menor, que puede ser corregido por la autoridad competente.<sup>191</sup>

### G. Suiza

En este sistema se distingue entre evasión (lícita) y fraude (ilegal). La evasión es el aprovechamiento que el particular hace de las formas e instituciones reguladas en las normas jurídicas, con el fin de minimizar la carga impositiva. También puede ser que el contribuyente aparente estar en el supuesto que se considera laguna de ley, de tal forma que el resultado sea la no sujeción, aunque lleve al mismo resultado previsto en ley y que debiera ser gravado.

La jurisprudencia suiza considera que para que se tenga por configurada la evasión es necesario que la forma jurídica elegida por el contribuyente sea discordante con las condiciones económicas del negocio, que la elección de esta forma haya sido motivada sólo por fines de ahorro fiscal y, finalmente, que la forma elegida efectivamente produzca un importante ahorro fiscal. Sin embargo, el contribuyente tiene la oportunidad de demostrar que la forma adoptada tiene otros motivos y no sólo los fiscales; es decir, es una presunción que admite prueba en contra.<sup>192</sup>

<sup>191</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, séptima época, Segunda Sala, jurisprudencia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. III, tesis 326, p. 346.

<sup>192</sup> Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, nota 180, p. 295.

### 5. *La técnica legislativa en el combate al fraude de ley*

Dentro de la gama de instrumentos que coadyuvan a combatir el fraude de ley y figuras afines se pueden distinguir aquellos que tiene a su alcance el legislador en el proceso de creación de la norma (técnica legislativa), de aquellos otros a disposición de quienes aplican la norma, ya sea a través de su ejecución o de su interpretación. Las presunciones juegan un papel destacado en ambos casos.

También se enfatiza que es tarea del creador de la norma el dotar de recursos al aplicador de la ley para que, llegado el momento, colabore en esta labor de impedir que la evasión se consume; sin embargo, y en atención al principio de legalidad, se debe tener tal cuidado que la ley no debe ofrecer la tentación de caer en el descuido de extender el ámbito de aplicación de la norma, originalmente planteado en aras de esta persecución contra dicha defraudación.

No se puede soslayar tampoco la sempiterna paradoja que se establece entre el legislador tributario y el contribuyente; el primero siempre tratando de cubrir las fisuras de la ley que pueden dar origen a la evasión, y por otra, el sentido agudo del segundo presto a encontrar la siguiente deficiencia legislativa de la cual se pueda valer para no pagar tributos o pagar menos.

Es necesario que se definan correctamente los elementos que conforman la obligación tributaria, y en especial los que constituyen el hecho imponible, con objeto de prevenir conductas fraudulentas con mayor eficacia, y en forma simultánea la preservación del principio de seguridad jurídica, amén de mantener vigente el principio de legalidad y de evitar extender a la administración atribuciones que en algún momento puedan ser difíciles de controlar por los tribunales. Las posibles lagunas que tenga la ley deberían ser eliminadas por el legislador. A tal efecto, los instrumentos jurídicos propuestos son: la articulación de hechos imposables complementarios, la tipificación genérica del hecho imponible, la doctrina de los tipos y la configuración de presunciones, así como la formulación de ficciones.<sup>193</sup>

<sup>193</sup> Estas figuras jurídicas se encuentran desarrolladas en el libro de Ruiz Toledano, José, *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998.

### A. *La articulación de hecho imponible complementario*

Consiste en ampliar los efectos del hecho tipificado como hecho imponible a otros que con distinta forma tienen el mismo perfil económico. El legislador configura nuevos presupuestos que completan el presupuesto típico. En este caso el legislador crea presupuestos objetivos supletorios o suplementarios con el fin de colocar el presupuesto del hecho tributario sobre vías laterales que la vida económica ha empezado a recorrer, y así evitar que los posibles huecos que deja la legislación tributaria, al configurar los presupuestos de hecho, sean utilizados para defraudar dicha legislación. En el derecho positivo español ha sido utilizada esta figura, por ejemplo, para gravar tanto excesos de adjudicación como algunos supuestos de renuncia en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.<sup>194</sup>

### B. *La tipificación genérica del hecho imponible*

Como herramienta contra el fraude de ley, implica que la obligación tributaria nacerá en el momento en que se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma, sin ser necesario que tal hecho se tenga que identificar con alguna de las concretas individualizaciones del presupuesto, tipificadas por la legislación del tributo.<sup>195</sup>

En este caso, el presupuesto de hecho se define de una forma genérica, de manera que, independientemente del camino que se tome por el contribuyente a la hora de formalizar sus relaciones, si éstas tienen unos efectos en los que se aprecia el contenido genérico señalado por la norma, nacerá la obligación tributaria. En España, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3o., define el hecho imponible del tributo: “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” y la “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*”. Esto es, el hecho imponible representado por la herencia, legado o donación, pero dada la configuración genérica que se hace del hecho im-

<sup>194</sup> Helsen, A., *Diritto tributario*, Milán, Giuffrè, 1956, p. 143.

<sup>195</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando, *Notas de derecho financiero*, Madrid, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1967, t. I, vol. 2, pp. 399 y 400.

ponible, es posible gravar otros títulos sucesorios y otros negocios jurídicos que, produciendo efectos jurídicos similares a los de la herencia y el legado, o a los de la donación, presentan una forma diferente.

El riesgo de la tipificación genérica es su amplitud y el encontrarse de pronto en coyunturas donde se graven situaciones que realmente no se pretendían gravar, tal como sucedió en España respecto de los premios literarios y científicos, cuyos poseedores de pronto se vieron sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones; situación corregida posteriormente al añadirse como un concepto de exención al tributo antes mencionado.

### C. *La llamada doctrina de los tipos*

Esta doctrina procura definir al hecho generador de la obligación mediante rasgos económicos, llevando a cabo una generalización o teorización de la realidad económica con vistas a su encuadramiento en la legislación tributaria.

Al concentrarse esta doctrina en los elementos económicos, más que en los jurídicos, es muy probable la vulneración del principio de legalidad.<sup>196</sup>

### D. *Las presunciones*

En este mismo contexto se ubican las presunciones como medidas indirectas para evitar el fraude de ley.<sup>197</sup> Mediante ellas, el legislador presume que se realiza el presupuesto de hecho cuando acontece un acto que sin presentar los requisitos típicos del hecho imponible obtiene los mismos resultados.<sup>198</sup> Se presume que existe una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la administración resultare una disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad (pero siempre dentro de los cinco años

<sup>196</sup> Rozas Valdés, José Andrés, "El derecho tributario ante el fraude de ley", *Revista Española de Derecho Tributario*, núm. 223, enero-febrero de 1993, pp. 85 y 86.

<sup>197</sup> *Idem*.

<sup>198</sup> González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61, 1992, p. 48.

previstos por la norma) se produzca un incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.<sup>199</sup>

Como se precisó en su momento, las presunciones tienen una doble utilidad: por una parte, como instrumentos en contra del fraude de ley, y, por la otra, como auxiliares en la determinación de elementos de hecho desconocidos o de difícil precisión en la relación tributaria y que afectan la existencia y dimensión del hecho imponible, la determinación de la base imponible y la selección del tipo aplicable.

Solamente aquella norma que contenga los elementos básicos de la presunción: hecho base, hecho presunto y la relación lógica entre ambos, será verdaderamente una norma presuntiva; vale la aclaración en virtud de que hay normas con apariencia presuntiva cuyo contenido no es verdaderamente una presunción.

El hecho del que ha de valerse el juzgador para extraer mediante la presunción un nuevo hecho íntimamente ligado con el primero es llamado hecho base; la delimitación del mismo en el derecho tributario presenta grandes dificultades. Las normas jurídicas tributarias, en las presunciones legales, deben exponerlo y definirlo con toda precisión al igual que señalar los medios de prueba que sirvan para demostrar fehacientemente su existencia. Este hecho puede tener distinto origen, mayor o menor solidez, mayor o menor grado de convicción, y ha de estar completamente acreditado mediante cualquier instrumento —declaraciones, actas, registros, etcétera—, lo que es lógico si se tiene en cuenta que ha de tratarse de una afirmación instrumental. Tal hecho base ha de ostentar un elevado grado de relevancia mediata para los fines de la prueba. El hecho base se caracteriza por su relevancia mediata para los fines de la prueba; por su parte, el hecho consecuencia tiene en todo caso valor probatorio. El hecho base, en cuanto elemento de la presunción, sólo tiene interés en cuanto sirve de medio para extraer el hecho consecuencia. En algún caso puede ocurrir que, además de dicha función, sirva para integrar el supuesto de hecho de la sentencia, pero ello no es indispensable, sino tan sólo posible. En cambio, el hecho consecuencia, como tal, tiene que contribuir inexcusablemente a la formación del sustrato fáctico de la resolución; debe ser relevante a los fines del proceso.

<sup>199</sup> Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de derecho financiero español*, 23a. ed., Madrid, Marcial Pons, 2003, vol. I, p. 466.

Sabido es que la presunción es un juicio lógico que puede expresarse del siguiente modo: “si A es B”, lo que quiere decir que demostrada la existencia del hecho A (hecho base) por los medios ordinarios de prueba, el hecho B (hecho consecuencia) queda, en principio, probado por expresa disposición de la ley. El fundamento lógico de esta inducción —la probabilidad racional— es el del mismo instituto jurídico de la presunción, si bien conviene puntualizar que para que tenga importancia jurídica el resultado a que conduzca ha de hacerse visible. La realidad del hecho consecuencia no consta; sí, en cambio, la del hecho base, que ha de constar fehacientemente. Al hecho inducido se llega siguiendo un proceso o razonamiento en virtud del cual del hecho base demostrado se induce el otro hecho cuya realidad no consta, pero del que, por la relación que tiene con aquel en que la presunción se funda, se exime de la prueba directa.

Cabe la reseña de las siguientes leyes filosóficas:<sup>200</sup>

1) Leyes de Bacon de Verulamio:

- a) Ley de presencia. Si siempre que se presenta un fenómeno se produce otro, existe una importante señal de que el primero de estos fenómenos tiene que ver con la generación del segundo; por ejemplo, la dilatación es un fenómeno posterior a la presencia del calor.
- b) Ley de la ausencia. Si siempre que está ausente un agente deja de producirse un fenómeno, puede razonarse que aquel fenómeno depende de aquel agente; por ejemplo, si no hay nubes no hay lluvia.
- c) Ley de las variantes. Si siempre que varía un agente varía en la misma proporción un fenómeno, puede inferirse que dicho fenómeno procede del agente; por ejemplo, a mayor humedad, mayor grado de oxidación.

2) Cánones de la inducción de Stuart Mill:

- a) Canon del método de concordancia. Si dos o más casos del fenómeno que se investiga poseen solamente una circunstancia en

<sup>200</sup> Novoa Rivas, Ángel, “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 13, 1975, p. 84.



- común, tal circunstancia única en la cual concuerdan es la causa o el efecto del fenómeno estudiado.
- b) Canon del método de diferencia. Si un caso en el cual tiene lugar el fenómeno que se investiga y un caso en el cual no tenga lugar, poseen todas las circunstancias en común, excepto una que tiene lugar únicamente en el primero, tal circunstancia única en la cual difieren es la causa, o el efecto, o una parte indispensable de la causa del fenómeno estudiado.
  - c) Canon del método combinado de concordancia y diferencia. Si dos o más casos en los cuales tiene lugar el fenómeno que se investiga poseen solamente una circunstancia en común, mientras dos o más casos en los cuales no tiene lugar no poseen nada en común, excepto la ausencia de tal circunstancia, la circunstancia única en la cual los dos grupos de casos difieren es la causa, o el efecto, o una parte indispensable de la causa del fenómeno estudiado.
  - d) Canon del método del residuo. Si se sustrae de cualquier fenómeno la parte que, según inducciones precedentes, constituye el efecto de ciertos antecedentes, resultará que el residuo del fenómeno es el efecto de los restantes antecedentes.
  - e) Canon del método de variaciones concomitantes. El fenómeno que varía en algún modo mientras otro fenómeno varía en algún aspecto particular es la causa o el efecto de ese fenómeno, o está relacionado con él mediante algún hecho de índole casual.

Las anteriores leyes requieren sujetarse a la lógica de lo razonable, ya que en todo hecho consecuencia lo que en realidad importa al jurista es más su adecuación al caso concreto y no su carácter abstracto, más que razonamientos puramente lógicos lo que importa son las reglas de la vida de carácter experimental que conduzcan en todo momento a la finalidad del derecho, a la realización de valores; con la presunción se extraen nuevas afirmaciones, no se desintegran afirmaciones ya existentes. La presunción sólo relaciona afirmaciones del mismo orden, o bien afirmaciones de orden inferior con otras de orden superior, pero en ningún caso afirmaciones de orden superior con otras de orden inferior.<sup>201</sup>

201 *Idem.*

El enlace entre hecho base y hecho consecuencia debe radicar en la conexión congruente entre ambos hechos, de tal forma que el conocimiento de uno lleve al conocimiento del otro en una relación de congruencia; si es la propia ley la que explícitamente parte del razonamiento que establece la conexión entre los dos hechos se trata de la presunción legal, y si es el juzgador quien establece dicho razonamiento se está frente a una presunción judicial. En uno y otro caso se ha recurrido a las llamadas máximas de experiencia o reglas de vida para su formulación.

Los hechos imponderables subrogatorios o suplementarios, pese a la diferencia ya citada por Palao,<sup>202</sup> son implementados frecuentemente a través de presunciones legales, absolutas o relativas. A tal efecto, parece oportuno distinguir entre las presunciones descriptivas del hecho imponderable de las que, como afirma De Mita,<sup>203</sup> tienen la función de “representar al hecho imponderable”, y que consisten en “pruebas legales de hechos imponderables con prohibición de prueba contraria” o en pruebas legales restrictivas de la contraria; todo ello sin referencia a la capacidad económica.

Estas presunciones absuelven una función antielusiva, reflejando las exigencias de clausura del sistema.

La crítica principal que se puede expresar es que el interés fiscal prevalece sobre la capacidad económica. La utilización en exceso de las presunciones legales absolutas se enfrenta al principio de capacidad económica, en cuanto el tributo debe vincularse a un hecho imponderable real y cierto, y también probablemente al derecho a la presunción de inocencia, uno de cuyos elementos es la mínima actividad probatoria en cualquier procedimiento. Si el impuesto debe estar vinculado a un presupuesto cierto ya probado, y no sólo posible, la prohibición de la prueba en contrario a la presunción fiscal excluye que se pueda estar en presencia absoluta del hecho imponderable.

Las presunciones absolutas son un modo de equiparación a los hechos imponderables, sirviendo para el desarrollo de los suplementarios o subrogatorios, con renuncia a la consideración de la capacidad económica.

Pérez de Ayala<sup>204</sup> señala la utilidad de las presunciones legales absolutas si se recuerda que uno de los problemas graves del comportamiento

<sup>202</sup> Véase Palao Taboada, Carlos, “¿Existe...”, *cit.*, nota 177.

<sup>203</sup> Mita, Enrico de, *Appunti di diritto tributario*, Milán, Giuffrè, 1987, pp. 28 y ss.

<sup>204</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1970, p. 184.

en el fraude es el de su identificación y prueba, posición compartida por González García.<sup>205</sup>

Ambos autores coinciden, no obstante, en indicar la insuficiencia de la presunción legal absoluta, ya que sólo la función procesal viene rectamente desempeñada por las presunciones legales absolutas, ya que para poder ligar a un hecho conocido los efectos jurídicos que el derecho atribuye en abstracto al hecho presumido, es preciso que este último sea un hecho jurídico (un hecho imponible), cosa que no tiene por qué ocurrir necesariamente.

En el mismo sentido se ha manifestado la jurisprudencia mexicana, y para muestra basta un botón:

RENTA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTÍCULO 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.<sup>206</sup>

<sup>205</sup> González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de derecho tributario*, 5a. ed., Madrid, Edersa, 1989, p. 416.

<sup>206</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, octava época, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, t. III, tesis 1134, administrativa, p. 984.

Ahora bien, mediante las presunciones legales absolutas se atribuye a un hecho jurídico un efecto dado en correlación con otro hecho que, según la experiencia, le acompaña, y con ello se facilita el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba está obstaculizada, bien porque existe una imposibilidad o simplemente porque se produce una gran dificultad para comprobar que el hecho en cuestión se ha producido en realidad.

Las presunciones legales absolutas ayudan a identificar y probar el comportamiento anómalo, así como el propósito de eludir un gravamen.

Es decir, la existencia de presunciones, frente a las cuales no existe la posibilidad de probar lo contrario de lo que se presume, podría muchas veces ser incompatible con el derecho fundamental de todo individuo a defenderse procesalmente.

El abuso en la utilización de las presunciones absolutas establecidas hace dudar de su constitucionalidad de cara al derecho a la presunción de inocencia, desvirtuada en estos supuestos por la carencia de un *minimum* de actividad probatoria.

Las presunciones legales relativas desempeñan un rol muy importante en el ámbito de la carga de la prueba, ya que trasladan la carga de probar determinados hechos al sujeto pasivo de la relación tributaria.

El uso abusivo de las presunciones puede ser nocivo para un desempeño tributario que pretende simplificación, ya que en aras de clausurar vías al fraude se colocan barreras a manera de un laberinto.<sup>207</sup>

Dentro de las múltiples acepciones atribuidas al término “presunción” claramente se observa un sentido ordinario, común, y otro técnico-jurídico, cuando el legislador, el intérprete o hasta el estudioso no toman en cuenta esta distinción de significados. Se cae en la confusión, perdiéndose la naturaleza de esta institución y provocando un caos. Así, por ejemplo, una norma sustantiva puede haberse creado sustentándose en una presunción en sentido ordinario. Esta situación ya de por sí creará conflictos en su aplicación, y más aún si no se considera tan importante diferenciación.

No obstante la utilidad efectiva que han prestado en la práctica las presunciones como mecanismo de lucha contra el fraude, es imposible pensarlas como la gran panacea.

<sup>207</sup> Palao Taboada, C., “Algunos problemas...”, *op. cit.*, nota 175, pp. 686 y 687.

Más allá de la búsqueda y la implantación de candados en contra de la evasión tributaria, debe pensarse en el logro de un sistema tributario justo e integral en donde se grave toda expresión de capacidad económica que se adecue a la definición del objeto de la contribución.

### E. *Las ficciones*

Las ficciones crean verdades jurídicas distintas a las ya establecidas previamente, abriendo la posibilidad de imputar efectos jurídicos a hechos o a realidades que de otra forma sería imposible atribuir.

En la ficción se violenta la naturaleza prejurídica de la realidad que se recoge en una norma. Es preciso que exista un concepto o una realidad prejurídica y que se genere una discrepancia esencial entre ésta y la recogida por la norma.<sup>208</sup>

La ficción se establece a partir de un hecho conocido e impone la certeza de otro hecho no conocido, cuya existencia es improbable o falsa.

Un riesgo frecuente en el uso de las ficciones es la vulneración del principio de capacidad contributiva; para evitarlo, deberán usarse ficciones sólo en aquellos casos que, con un alto grado de probabilidad, se presuman fraudulentos, además de coordinar la ficción con una presunción, de modo que lo fingido coincida con la realidad.

Para que sea eficaz el uso de las ficciones en materia tributaria, la doctrina solicita que la ficción esté precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en el fraude; de igual manera, se pide que tanto la presunción como la ficción estén coordinadas y que la conducta que se presume como ocultada y la que se finge por la ficción legal, coincidan.<sup>209</sup>

## 6. *La lucha contra el fraude a la ley en la aplicación del derecho*

Los instrumentos empleados para tratar de combatir el fraude de ley en la aplicación de la norma tributaria han sido la interpretación de las normas tributarias, la analogía y el expediente de fraude.

<sup>208</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones...*, cit., nota 203, pp. 15 y ss. En el mismo sentido, Rozas Valdés, *El derecho tributario...*, cit., nota 195, p. 104.

<sup>209</sup> Pérez de Ayala, José Luis, *ibidem*, p. 23.

### A. *La interpretación en el derecho*

En todos los tiempos, la interpretación ha sido una actividad humana consciente o inconsciente, aplicada a conocer el sentido de algo. Más aún, la interpretación es una actividad diaria y persistente que brota a cada instante en la vida, impuesta por la convivencia y coexistencia humanas, cuyos hechos requieren explicar su sentido para comprenderlos y actuar.<sup>210</sup>

Efectivamente, la función interpretativa se realiza en todos los ámbitos de la polifacética vida social, y no admite su confinamiento a una cierta área. Donde hay formas expresivas de pensamiento, volición o sentimiento de otros, emerge la necesidad de comprenderlos lo más exactamente posible.<sup>211</sup> Hay, así, una interpretación en función puramente reconocitiva, o bien una función reproductiva, representativa, o sencillamente normativa; cada una diferente por la función que cumple, como atinadamente lo expresa Betti.<sup>212</sup>

La presencia incontrastable del fenómeno interpretativo en todos los espacios de la cultura ilumina y ensancha la perspectiva de la función hermenéutica y, correlativamente, obliga a plantearse la factibilidad de conformar una ciencia interpretativa que englobe todo el contorno de las ciencias morales.<sup>213</sup>

Hermenéutica —dice Ortega y Gasset—<sup>214</sup> “es la ciencia y el arte de interpretar textos, principio que consiste en precisar el sentido de una palabra en el contexto en que aparece, sea en la unidad de la frase o de la página o de todo el libro”. El conjunto de esfuerzos técnicos, además de la espontánea perspicacia, configura la interpretación, y el arte de ello la hermenéutica.<sup>215</sup>

Para los juristas no puede pasar inadvertida la congruencia de la idea orteguiana antes expresada con el canon hermenéutico contenido en los

<sup>210</sup> Cerda Medina, “Sobre la interpretación: ideas de don José Ortega y Gasset”, *Revista Chilena de Derecho*, Santiago, vol. 11, núms. 2-3, mayo-diciembre de 1984, p. 245.

<sup>211</sup> *Idem*.

<sup>212</sup> Betti, Emilio, *Teoria generale della interpretazione*, Milán, Giuffrè, 1955, capítulo IV, párrafo 21-A.

<sup>213</sup> Véase Cerda Medina, *op. cit.*, nota 210, p. 245.

<sup>214</sup> Ortega y Gasset, José, “Introducción a Velásquez”, *Obras completas*, Madrid, Aguilar, t. VIII, p. 562.

<sup>215</sup> Ortega y Gasset, José, “Comentario al banquete de Platón”, *ibidem*, t. IX, p. 751.

artículos 14, último párrafo, de la Constitución mexicana, 18, 19, 1851 y siguientes del Código Civil, en el sentido de que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes.

En ese mismo orden de ideas, Ortega enseña: “Aun sin que el hombre se lo proponga, difícil es que al actuar sobre una materia no deje en ella alguna huella de intencionalidad, esto es, que el objeto corporal una vez manipulado por él, añada a sus propias cualidades la de ser señal, símbolo o síntoma de un designio humano”.<sup>216</sup>

Este pensamiento orteguiano tiene acogida en los artículos 20, 1832, 1851, 1852 y 1857 del Código Civil. En efecto, cuando el sentido o significado de la ley no resulta claro, el intérprete ha de hurgar no sólo en el espíritu o intención de la ley, sino en la intención de las partes que intervienen en un acto jurídico.

Interpretar<sup>217</sup> normalmente se entiende como la actividad de clarificar el contenido de cierta expresión. Pero la voz “interpretación” tiene realmente varias acepciones. Se habla así de un escritor que interpreta un sentimiento; de un músico que interpreta una partitura; de un arqueólogo o un filólogo que interpretan una inscripción o un papiro; de un jurista que interpreta una ley, etcétera; inclusive, también los augurios eran objeto de interpretación y obra de los agoreros. El término “interpretación” asume en estas locuciones distinto valor, aun cuando existe un fondo común.<sup>218</sup>

A veces, el vocablo “interpretación” equivale a expresión, como en el caso del poeta, del pintor o del músico, que dan vida y forma a una inspiración o emoción interior.

En otras ocasiones, “interpretación” significa explicación. Es ésta la acepción originaria y la más común. “Interpretar” quiere decir entonces manifestar el contenido de una expresión, el cual, obviamente, no es siem-

<sup>216</sup> Véase Ortega y Gasset, José, “Introducción”, *ibidem*, p. 490.

<sup>217</sup> Interpretar (f. *Interpréter*. I. *To interpret*. A. *Auslegen, Erklären*. It. *Interpretare*). P. Interpretar del latín *interpretare*, a su vez de *interpretatio*, ésta de *interpres-etis*: mediador (*Diccionario etimológico de la lengua castellana*, Madrid, Gredos). *Interpreto* deriva de *interpreter agüere*, y ésta de *Inter-proesum*, que significa estar presente. Servir de mediador; aclarar una “cosa”, exponer algo que está oscuro; explicar el sentido de textos faltos de claridad (García Castro, M., voz “Interpretación de las normas canónicas”, *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Francisco Seix, 1968, t. XIII, pp. 279 y ss.).

<sup>218</sup> Gabrieli, F. P. y Dolce, R., “Interpretazione della legge”, *Novissimo Digesto Italiano*, UTET, t. VIII, p. 895.

pre necesariamente una orden ni una norma jurídica, ni de cualquier modo una declaración de voluntad dirigida a ordenar, sino más bien se trata de una manifestación del pensamiento, como puede ser un texto literario, una carta o hasta un documento contable.

También interpretación puede designar ejecución. En la ejecución del músico, por ejemplo, la interpretación se refiere a la realización de la pieza musical con mayor o menor preocupación de fidelidad; es decir, se intenta recrear una emoción artística igual o análoga a la que inspiró y quiso plasmar el artista creador. Interviene aquí, desde luego, una aportación personalísima del ejecutor, extraña al texto originario, mediante la cual aquél expresa no sólo aquello que objetivamente está registrado en la partitura, sino también aquello que la lectura del texto evoca o suscita en el intérprete. No se piense que este significado es ajeno al jurista; basta traer a colación la tutela del derecho de autor.

Finalmente, la interpretación puede ser equivalente a representación. Si se mueve en un contexto teatral o cinematográfico, refiérese a la interpretación que se hace de un personaje. Aquí también resulta muy obvia y relevante la contribución personal y, por ende, artística del autor.

De lo dicho hasta aquí se infiere que la interpretación-explicación es presupuesto irremplazable de la interpretación-ejecución y de la interpretación-representación.

Ahora bien, al referirse a la interpretación de la ley se debe considerar la interpretación en el sentido de explicación, dilucidación del contenido de una norma; pero está claro que ella no escapa fundamentalmente a las mismas exigencias lógicas que armonizan toda actividad encaminada a comprender y esclarecer a otro la manifestación de un pensamiento.<sup>219</sup>

También se ha dicho que interpretar es señalar clara y exactamente el alcance o sentido que ciertos sucesos, fórmulas o palabras expresan.<sup>220</sup> En este sentido, el intérprete deviene como intermediario<sup>221</sup> que transmite a los demás, en un lenguaje común, accesible,<sup>222</sup> el significado que se atribuye a ciertas cosas, símbolos o hechos. Es decir, el intérprete da a

<sup>219</sup> *Ibidem*, pp. 895 y 896.

<sup>220</sup> Tamayo y Salmorán, Rolando, "Algunas consideraciones sobre la interpretación jurídica", *La interpretación constitucional*, México, UNAM, 1975, p. 125.

<sup>221</sup> De *interpres-etis*, a su vez de *inter y pars*: entre partes. *Diccionario latino-español*, Barcelona, Sopena, 1967, t. I, p. 909.

<sup>222</sup> "Interpret... translate into an intelligible or familiar language...". *Webster's third new International Dictionary*, *Enciclopedia Británica*, Chicago, 1966, p. 1182.



conocer el sentido que según él o de acuerdo con ciertos métodos corresponde a ciertos objetos.

Así pues, todo aquel que averigüe el sentido que guardan ciertos objetos, signos o sucesos y consiga una respuesta, está asignando un significado a dichos acontecimientos, símbolos u objetos; significado que podrá compartirse o no, ser obligatorio o no, pero de todos modos es un acto significativo que confiere sentido a los objetos del que antes carecían.

El significado se incorpora siempre vía interpretación, pero no se busca ni se desentraña.<sup>223</sup> La Real Academia Española consigna en su léxico que “interpretar consiste en declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos...”,<sup>224</sup> declarando el significado que, entre los posibles, se le asigna al vocablo “interpretar”.

En consecuencia, las cosas, los símbolos, etcétera, no tienen por tanto una acepción *per se*, adquieren tal o cual significado gracias a un acto de asignación o fijación de significado o sentido.<sup>225</sup>

La hermenéutica es la técnica empleada en la interpretación de textos para establecer el sentido preciso de ellos. O con más formalidad, “es la disciplina científica cuyo objeto es el estudio y la sistematización de los principios y métodos interpretativos. La interpretación es aplicación de la hermenéutica; ésta descubre y fija los principios que rigen a aquélla; la hermenéutica es la teoría científica del arte de interpretar”.<sup>226</sup>

Detallar la diferencia entre *interpretatio legis* e *interpretatio juris* resulta muy conveniente y oportuno. “Una cosa es el indagar el significado de una disposición de la ley que indudablemente concierne a un determinado caso, deduciendo las consecuencias que lógicamente se derivan de ella (*interpretatio legis*), y otra distinta indagar el principio jurídico que se debe encontrar latente en el sistema legislativo, para aplicarlo a un caso no expresamente contemplado (*interpretatio juris*)”.<sup>227</sup>

La *interpretatio juris* está por encima de la *interpretatio legis*. Aquélla es la interpretación del derecho frente a una determinada relación de la

<sup>223</sup> Cerda Medina, *op. cit.*, nota 210, 127.

<sup>224</sup> *Diccionario de la lengua española*, Madrid, 1970, p. 755.

<sup>225</sup> *Idem*.

<sup>226</sup> Linares Quintana, S., “Interpretación constitucional”, *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, s.f., t. XVI, p. 481. El dicho orteguiano es más o menos en el mismo sentido (Ortega y Gasset, “Introducción”, *op. cit.*, nota 216, p. 562).

<sup>227</sup> Coviello, *Manuale de diritto civile italiano*, Milán, 1915, p. 63.

vida, teniendo como cimiento las normas establecidas, pero va más allá al ocuparse de normas no determinadas. Esta interpretación del derecho es, naturalmente, más compleja que la interpretación de la ley, ya que comprende el ámbito de instituciones sobre las cuales proporciona sus luces, convirtiéndose en el fundamento de algunas concepciones modernas del derecho. Gracias a ellas se configuran métodos de interpretación como la analogía, la contradicción, la exclusión del medio, y sistemas como la integración del derecho, la libre investigación jurídica, la jurisprudencia de intereses, etcétera.<sup>228</sup>

INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN. ANTE LA OSCURIDAD O INSUFICIENCIA DE SU LETRA DEBE ACUDIRSE A LOS MECANISMOS QUE PERMITAN CONOCER LOS VALORES O INSTITUCIONES QUE SE PRETENDIERON SALVAGUARDAR POR EL CONSTITUYENTE O EL PODER REVISOR. El propio artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza, frente a la insuficiencia u oscuridad de la letra de la ley, utilizar mecanismos de interpretación jurídica. Al desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el poder revisor. Así, el método genético-teleológico permite, al analizar la exposición de motivos de determinada iniciativa de reforma constitucional, los dictámenes de las comisiones del Congreso de la Unión y el propio debate, descubrir las causas que generaron determinada enmienda al código político, así como la finalidad de su inclusión, lo que constituye un método que puede utilizarse al analizar un artículo de la Constitución, ya que en ella se cristalizan los más altos principios y valores de la vida democrática y republicana reconocidos en nuestro sistema jurídico.<sup>229</sup>

La norma jurídica para ser aplicada al caso concreto ha de interpretarse. La interpretación es un momento esencial en la aplicación de la ley y un presupuesto indispensable, ya que lógicamente no se puede concebir

<sup>228</sup> Niño, José A., *La interpretación de las leyes*, 2a. ed., México, Porrúa, 1979, pp. 48 y 49. Para una información más amplia y cabal sobre el tema véase el discurso del profesor Clemente de Diego, pronunciado en la inauguración de su curso académico el 30 de diciembre de 1942, en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de Madrid, titulado: “La interpretación y sus orientaciones actuales”.

<sup>229</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, novena época, Pleno, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. I, tesis 1507, p. 1058.

la aplicación de una norma jurídica sin interpretación, si por interpretación se entiende, como ha de entenderse, el proceso lógico a través del cual se manifiesta y externa el contenido de la disposición legislativa.<sup>230</sup>

Por ello es que la ley debe ser “manifiesta, *ne aliquid per obscuritatem in captionem contineat*” (Graciano c. 2, D. IV), es decir, evidente, para que no dé ocasión a error ni tergiversación.<sup>231</sup>

La jurisprudencia mexicana ha sustentado lo siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LEYES. CASOS EN QUE SE PRESENTA. Los casos de interpretación jurídica se presentan en forma más evidente cuando la norma es confusa o provoca diversas alternativas respecto de su aplicación. Pero en el análisis del artículo 83, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, no ha lugar a especular sobre la intención del legislador, puesto que el numeral en cita es claro y no provoca dudas su aplicación.<sup>232</sup>

La necesidad de la interpretación de la ley nace de la imperfección humana, más por otra parte obedece a la perfectibilidad del derecho en abstracto. Esta dicotomía que acarrea la ineficacia de la ley al aplicarse ha de ser superada con el respeto a las normas de la recta interpretación en virtud de las cuales se aclara y puede ser reconocida en su esencia por todos.<sup>233</sup>

La interpretación es imprescindible a la ley; el hecho de que actualmente ciertas aclaraciones o comentarios —exposición de motivos (fuente de interpretación)— frecuentemente precedan a la mayor parte de las disposiciones jurídicas ha resultado ser el procedimiento (ideado por Savigny) más adecuado para obtener un conocimiento cabal del precepto que propicia alguna oscuridad.<sup>234</sup>

La doctrina moderna, al rechazar los viejos brocados *in claris non fit interpretatio* (donde hay claridad no cabe la interpretación), entiende que

<sup>230</sup> Gabrieli, *op. cit.*, p. 896.

<sup>231</sup> Castro, *op. cit.*, nota 173, p. 281.

<sup>232</sup> RTFF, Pleno, primera época, año XXXVII, núms. 439-441, julio-septiembre de 1973, tesis I-TP-1171, p. 90.

<sup>233</sup> *Idem*. Terencio Clemente, en sus comentarios a la Ley Julia y Papia, libro V, dijo: “*legem enim utilem Reipublicae, sobolis sciliet procreandae causa latam, adjuvandam interpretatione*” (D. 35,1,64), pues se ha de favorecer la interpretación de la ley útil a la República establecida a favor de la procreación de la prole.

<sup>234</sup> Castro, *op. cit.*, nota 173, p. 281.

la interpretación se aplica a todas las leyes, sean claras y oscuras, porque no hay que confundir la interpretación con la dificultad de la misma, pues ya lo consignaba el Digesto: *quanvis sit manifestissimum edictum praetoris, attamen non est negligenda interpretatio ejus* (aunque está muy claro el edicto del pretor, no se ha de despreciar su interpretación) (D. 25. 4.1, párrafo 11).<sup>235</sup>

Pero es claro que, de suyo, la interpretación no exige la imperfección de la ley. Sostener tal cosa significaría cercenar la parte más noble y fecunda de la interpretación, cual es comprender las leyes no defectuosas y juzgar a la luz de toda la legislación, considerada en la variedad de sus relaciones y en toda la riqueza de sus relaciones.<sup>236</sup>

Por ello es que el fin perseguido y conseguido por la interpretación consiste en restablecer la identidad que debe existir siempre entre la letra y el espíritu, determinando si en aquélla está comprendida la intención del legislador o traduciéndola si no fuera fiel reflejo de la misma.<sup>237</sup>

Con el apoyo de algunos juristas, se intenta enseguida proporcionar una noción sobre “interpretación de la ley”.

La interpretación en derecho (*auslegung-erklarung*) es la explicación de la norma jurídica. Es determinar por los signos externos el mandato contenido en la norma. Es averiguar lo que tiene de valor normativo.<sup>238</sup> Interpretar una norma jurídica —ha dicho Enneccerus—<sup>239</sup> es esclarecer su sentido, y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica, y también para la decisión judicial.

Para Messineo,<sup>240</sup> “interpretación o hermenéutica (jurídica) es la indagación o penetración del sentido y del alcance efectivo de la norma (o sea, de la voluntad de la misma), para medir su precisa extensión y la posibilidad de su aplicación a las relaciones sociales que tratan de regular”. O bien, como expresara Ferrini:<sup>241</sup> “la interpretación (jurídica) es la bús-

<sup>235</sup> *Idem.* Gabrieli, *op. cit.*, p. 896.

<sup>236</sup> Castro, *op. cit.*, nota 173, p. 282.

<sup>237</sup> *Idem.*

<sup>238</sup> *Ibidem*, p. 279.

<sup>239</sup> Enneccerus, *Tratado de derecho civil*, Barcelona, 1943, t. I, vol. I, p. 202.

<sup>240</sup> Messineo, *Manual de derecho civil y comercial*, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, Egea, 1954, t. I, p. 48.

<sup>241</sup> Ferrini, *Manuale di pandette*, 3a. ed., Milán, 1909, núm. 19, citado por García Castro, *op. cit.*, nota 217, p. 279.

queda del verdadero contenido del derecho objetivo”. También puede entenderse que “interpretar una norma jurídica implica indagar sobre su sentido, sobre sus alcances, sobre sus relaciones con las otras normas del orden jurídico”.<sup>242</sup>

La interpretación jurídica —indica Tamayo y Salmorán—<sup>243</sup> puede consistir en “la adscripción de un significado jurídico dado a ciertos hechos, signos, acontecimientos o comportamientos (objetos significados), los cuales se constituyen en objetos jurídicos en atención de que son jurídicamente considerados, o mejor, jurídicamente interpretados”. O bien, puede residir en “la adscripción de un cierto significado suministrado a los objetos jurídicos (tales como leyes, Constituciones, embargos, hipotecas, matrimonios) y, en general, todos los elementos que son reconocidos como constituyendo la experiencia jurídica”. Marzano<sup>244</sup> apunta que “interpretar la ley quiere decir, en general, captar (*intelligere: intuslegere*) el significado normativo del pensamiento que en ella está encerrado, es decir, obtener el conocimiento de aquella parte de la realidad que es el acto legislativo”. Pero como conocer una parte de la realidad equivale a hacerla objeto de experiencia, la primera operación del intérprete de la ley es proceder al conocimiento normalmente ocular de la forma que encierra.

Por su parte, los canonistas conciben a la interpretación como *genuini sensus legis declaratio* (la manifestación del sentido genuino de la ley).<sup>245</sup>

Ahora bien, la interpretación, de suyo, no aporta nada nuevo en la ley; no la amplía, no la restringe; únicamente la declara y trata de averiguar su sentido jurídico con el objetivo de disipar dudas teóricas y de aplicación práctica que surgen en la formulación de la ley: “*quid declarat: nobis ius non inducit, tantum detegi quod prius latebat*” (quien declara no sugiere un nuevo derecho, sólo revela lo que estaba latente).<sup>246</sup>

<sup>242</sup> Véase Carpizo, Jorge, “La interpretación constitucional en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, año IV, núm. 12, septiembre-diciembre de 1971, p. 381.

<sup>243</sup> Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, nota 220, p. 128.

<sup>244</sup> Marzano, Gabriele, *L'interpretazione della legge*, Milán, 1955, p. 26, citado por Niño, *op. cit.*, nota 228, p. 44. En posteriores páginas de la obra de este autor se señalan las tres etapas constitutivas del proceso interpretativo, derivadas de la definición apuntada en el texto.

<sup>245</sup> García Castro, *op. cit.*, nota 217, p. 282.

<sup>246</sup> *Idem.*

Sobre este punto, la jurisprudencia aclara lo siguiente:

JURISPRUDENCIA. SI LAS RESOLUCIONES QUE LA ORIGINARON NO DESENTAÑARON EL ALCANCE Y SENTIDO QUE DEBE ATRIBUIRSE A LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE SUPUESTAMENTE INTERPRETA, EN RIGOR JURÍDICO NO CONSTITUYE CRITERIO JURISPRUDENCIAL Y SU APLICACIÓN NO ES OBLIGATORIA. Según el artículo 94, párrafo séptimo, constitucional, la jurisprudencia tiene como función cardinal la interpretación de prevenciones del derecho positivo que por sus lagunas o contradicciones la requieran [la interpretación], para su aplicación a casos concretos. Para que surja un criterio jurisprudencial, de acuerdo con el numeral 192, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, en las resoluciones o decisiones judiciales que le sirvan de base, necesariamente tienen que concurrir argumentaciones dirigidas a desentrañar el alcance y sentido que debe atribuirse a las disposiciones legales, a través de algún método interpretativo y de un exhaustivo análisis de la norma. Resolver, en el quehacer de la función jurisdiccional, significa desmembrar el problema para examinarlo, razonarlo, y verter consideraciones que lleven a una conclusión determinada del punto. Si de la lectura que se realice a las ejecutorias que integran una jurisprudencia se evidencia que no confluye un estudio analítico de la norma o normas que interpreta, ni las razones jurídicas y la precisión del método interpretativo al que se acudió para llegar a una determinada conclusión, sino que únicamente se mencionan cuestiones, sin discurrir sobre las mismas, el criterio asentado en la jurisprudencia, en rigor jurídico, no tiene el carácter de tal, porque la síntesis y los razonamientos en ella plasmados no se refieren a lo realmente resuelto, examinado y dictaminado en las sentencias que le sirven de precedente.<sup>247</sup>

Todos los sistemas parecen coincidir en este concepto genérico de interpretación. La disensión surge al determinar el objeto de la misma, o sea, el verdadero contenido y sentido de la ley. El asunto no es fácil, ya que se trata de determinar lo prescrito en la ley, lo contenido en ella; en fin, lo que es la ley.<sup>248</sup> ¿Qué se debe entender por sentido de la ley y dónde ha de buscarse? La opinión tradicional inquiría el sentido de la ley en la voluntad del legislador (teoría subjetiva) que la había sancionado; mo-

<sup>247</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, septiembre de 2000, t. XII, tesis III.1o.A.39 K, p. 764.

<sup>248</sup> *Idem*.

dername se hace radicar en la voluntad de la ley (teoría objetiva). El intérprete no ha de averiguar lo que el legislador ha querido, sino aquello que en la ley aparece realmente querido: la *mens legis* (el espíritu, la intención de la ley) y no la *mens legislatoris* (la intención del legislador).

La interpretación de la ley no es una investigación histórica. Es necesario reconocer, además, que el sentido de una ley puede cambiar, pero esta variación no se presupone ni se acepta caprichosamente. El principio de seguridad jurídica mantendrá el sentido originario aceptado en la vida jurídica, y sólo se consentirá su reemplazo por otro cuando sea impuesto por nuevas leyes o principios superiores.<sup>249</sup>

### B. *La interpretación en el derecho tributario*

Para aplicar una norma, evidentemente se hace necesario su entendimiento, al cual se llega a través de la interpretación.

La norma tributaria se interpreta según los criterios admitidos por el derecho en general; es una norma jurídica, y como tal, se interpreta exactamente igual que cualquier otra norma de cualquier otra rama jurídica. Este criterio de hermenéutica jurídica general es aceptado por los tratadistas en forma unánime.<sup>250</sup>

No se pueden aplicar criterios de interpretación especiales en virtud de que el derecho fiscal de cualquier país forma parte de un todo, de un mismo sistema jurídico, el cual se entiende que está armonizado a partir de sus máximos ordenamientos o Constituciones.<sup>251</sup>

Desde luego que al caso concreto aplicamos preferentemente normas especiales, pero indudablemente la norma específica está inserta en una ley (*lato sensu*) que pertenece a un sistema jurídico, más aún cuando tenemos en consideración que regularmente la aplicación de la norma tributaria lleva aparejada la aplicación de normas de otras ramas del derecho, como pudieran ser el derecho mercantil o civil en cualquiera de sus vertientes.

No se puede perder de vista que la tarea interpretativa, al ser propia del intelecto humano, nunca producirá un único resultado. Luego enton-

<sup>249</sup> Castro, Federico de, citado por García Castro, *op. cit.*, nota 217, p. 282.

<sup>250</sup> González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13.

<sup>251</sup> Ferreiro Lapatza, J. J., *La nueva Ley General Tributaria...*, *cit.*, nota 162, p. 36.

ces, lo que sí es posible es que de una norma se emitan diversas interpretaciones, con el único requisito de que se opere con métodos jurídicos. Lo que nunca puede hacer el intérprete es pasar por alto las formas jurídicas.<sup>252</sup>

Los dos grandes errores que se han cometido en la interpretación de las normas tributarias son los criterios *in dubio pro contribuyente* y el *in dubio pro fisco*, ya que estos extremos llevan a elaborar una interpretación por exceso o por defecto.<sup>253</sup> Por ende, la norma debe interpretarse desde un ángulo neutral.

Otro aspecto que no se puede desatender es la referencia a la llamada autonomía calificadora del derecho tributario, conforme a la cual puede dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime necesario. Cada vez que el derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (domicilio, persona, etcétera) tiene dos opciones: darle un contenido propio en forma expresa y a través de la norma, o si no se dice nada, se entiende que su significado es el dotado por su rama de origen.<sup>254</sup>

El establecimiento de un método de interpretación económico en donde el punto central es determinar si se ha llevado a cabo o no la realidad económica sujeta a gravamen, sin que interese la formalidad legal que la haya revestido, es otra de las vías a través de las cuales se ha pretendido evitar el fraude a la ley; sin embargo, dado el papel tan importante que juega el principio de legalidad en la mayoría de los sistemas jurídicos, esta opción ha sido impopular.

Frecuentemente, los ordenamientos tributarios de cada país establecen algún tipo de reglas a aplicar en la interpretación jurídica de las normas de esta materia.

Así, por ejemplo, el artículo 12 de la nueva Ley General Tributaria española dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3o. del Código Civil. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus

<sup>252</sup> González García, E., *La interpretación...*, cit., nota 250, p. 20.

<sup>253</sup> Vanoni, Enzo, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973.

<sup>254</sup> Corresponde a Giannini el mérito de esta idea. González García, E., *La interpretación...*, cit., nota 250, pp. 32 y 45.



normas se entenderán conforme a su sentido técnico o usual, según proceda”.<sup>255</sup>

En el caso de México, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5o., prescribe que “las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta... Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica...”.

De igual forma, la jurisprudencia mexicana ha establecido los siguientes criterios:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.<sup>256</sup>

NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLA UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica, que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial,

<sup>255</sup> El artículo 3.1 del Código Civil hace referencia a los criterios de interpretación literal, finalista, histórico, lógico y sistemático, comunes a todas las normas de derecho.

<sup>256</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Segunda Sala, diciembre de 2000, t. XVI, tesis 133/2002, p. 238.

o contempla un beneficio, caso éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.<sup>257</sup>

### C. La analogía

La interpretación supone un proceso lógico por medio del cual se trata de determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada. El razonamiento versa sobre una norma ya existente.

La analogía es un proceso de integración del derecho en virtud del cual el mandato de una norma se aplica a un supuesto no expresamente previsto en ella ni regulado en el ordenamiento jurídico, proceso que se lleva a cabo porque existe una identidad de razón entre ambos supuestos —el que se halla expresamente previsto en la norma jurídica y el que no está previsto en el ordenamiento—.<sup>258</sup>

La analogía tiene lugar cuando aparecen las llamadas lagunas legales; esto es, ante la falta de reglas jurídicas de un determinado hecho o acto, es sujeto a una rama del derecho mediante un proceso de integración porque existe una razón de afinidad con otro que sí se encuentra expresamente previsto en una norma.

En los procesos de aplicación analógica no hay norma aplicable al caso en estudio, y lo que se pretende es subsumirlo al mandato de una norma, ésta sí, preexistente.

Frecuentemente la ley prohíbe la aplicación de la analogía en ciertos aspectos de las diferentes áreas jurídicas, porque puede atentar contra la seguridad jurídica, rompiendo la certeza en el derecho.

Así, por ejemplo, la Ley General Tributaria española en su artículo 14 dice: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Luego entonces, el tributo no se puede exigir a un sujeto por analogía, con lo cual queda salvaguardado el principio de legalidad, y, por ende, el de seguridad jurídica.

Se recurre a la analogía cuando la ley no lo prohíbe, sobre todo para dar cumplimiento al principio de igualdad de la ley, de modo que una ley

<sup>257</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, abril de 1999, t. IX, tesis VIII. 2ª. 48ª, p. 573.

<sup>258</sup> Esevenri Martínez, E. y López Martínez, J., *Temas prácticos de derecho financiero*, 5a. ed., Pamplona, Aranzadi, 1999, p. 230.

despliegue sus efectos sobre supuestos no previstos por la norma, pero que, dadas las condiciones, son semejantes a los que sí ampara la ley. El legislador no puede prever todo.

Con la finalidad de exponer de una manera más detallada este tema, y sin la intención de complicar el panorama expuesto, cabe hacer las siguientes consideraciones: hay autores que ven a la analogía como un método interpretativo válido en el derecho;<sup>259</sup> para otros, la “analogía es un procedimiento abstracto que en principio no implica ni interpretación ni creación de derecho, pero que puede ser empleado para ambos fines”.<sup>260</sup> Tan válida es esta propuesta que resulta difícil discernir entre un método de interpretación analógica y la denominada interpretación extensiva. Cita uno de los autores un ejemplo en donde cierta ley aduanera hacía una relación de todo tipo de artículos de oficina-escritorio en determinada clasificación. En ella no aparecían los rotuladores, porque a la hora de formularse la lista no existían tales, pero la finalidad del legislador era indudablemente incluir toda especie de estos artículos de oficina; luego entonces, si se trataba de incluir tales rotuladores a la clasificación, se pregunta el autor ¿qué se aplica, la analogía o la interpretación extensiva?<sup>261</sup>

Desde esta perspectiva, la analogía es un método de interpretación, y su distinción respecto de la interpretación extensiva radica en razones de grado y cuantitativas más que cualitativas.

Es probable que se aplique una interpretación extensiva de la norma cuando el objeto del tributo no está bien definido.

Finalmente, en lo que sí coinciden los tratadistas es en que la analogía no puede considerarse como un instrumento válido para combatir la llamada evasión legal tributaria o el fraude de ley. La analogía supone la ausencia de norma expresa aplicable al caso en específico, y la evasión legal y el fraude a la ley se producen cuando existiendo una norma aplicable se elude la misma, buscando que sean aplicadas normas diferentes creadas para otro tipo de casos.<sup>262</sup>

<sup>259</sup> Gonzalez García, E., *op. cit.*, nota 250, p. 48.

<sup>260</sup> Pérez Royo, Fernando, “Comentarios...”, citado por Pérez Araiz, *El fraude a la ley en el derecho tributario, cit.*, nota 190, p. 76.

<sup>261</sup> González García, E., *op. cit.*, nota 250, pp. 48 y 49.

<sup>262</sup> Pérez Araiz, Javier, *op. cit.*, nota 190, p. 84; Palao Taboada, “¿Existe...”, *op. cit.*, nota 177, p. 692.

### III. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL

El análisis de la constitucionalidad de las presunciones y las ficciones tributarias es, evidentemente, insoslayable, ya que nuevamente entran en juego los intereses de la hacienda pública y los derechos fundamentales de los contribuyentes, tan importantes unos como los otros.

Los principios constitucionales contienen un mandato genérico que consiste en impedir cualquier conducta (legislativa, judicial o administrativa) contraria a un valor consagrado en un determinado principio.<sup>263</sup>

Antes de confrontar las presunciones y ficciones tributarias con los principios constitucionales, cabe presentar una síntesis de lo que significa cada uno de estos principios. Los principios constitucionales tributarios que están en contacto permanente con el tema de las presunciones y de las ficciones tributarias son: el principio de capacidad contributiva, el de reserva de ley, y la garantía del debido proceso, sin que esto signifique que sean los únicos principios constitucionales participantes.<sup>264</sup>

#### 1. *El principio de capacidad contributiva*

Es conveniente distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, ya que representan realidades diferentes. La primera se refiere a un presupuesto de hecho de la norma, en tanto que la segunda implica una aptitud para pagar contribuciones; por lo tanto, tiene un elemento esencialmente jurídico, y puede calificarse como expresión que designa un concepto técnico jurídico.<sup>265</sup>

<sup>263</sup> Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Comares, 2003, pp. 65 y ss.

<sup>264</sup> Cabe recordar aquí que para Neumark, cuya obra es ya clásica en el tema, generalidad, igualdad, proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal e individual, y redistribución de la renta y riqueza, integran el bloque de principios que califica como pautas básicas que deben orientar la política fiscal justa y racional. Véase Neumark, F., *Principios de la imposición*, 2a. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 86.

<sup>265</sup> Yebra Martul-Ortega, P., *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago, 1973, p. 115; Cañal García, Francisco José, "Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones

El sistema tributario mexicano no contempla en forma expresa este principio, pero ha sido adoptado a través de la jurisprudencia, tal y como lo demuestra el siguiente criterio jurisprudencial:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.<sup>266</sup>

Por lo que se refiere a esta importante distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva poco se ha expresado y de una forma sutil, o bien manejándolos como sinónimos.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que

doctrinales”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, San Luis Potosí, México, núm. 4, 1996, p. 17.

<sup>266</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, noviembre de 1999, t. X, tesis P./J. 109/99, p. 22. Aun cuando trata como sinónimos la capacidad económica y la contributiva.

obten gan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>267</sup>

De una forma más integral, existe el siguiente criterio:

REN TA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el artículo 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que las personas morales no contribuyentes considerarán como ingreso (remanente distribuible) las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, por no estar respaldadas con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, salvo cuando la no deducibilidad se deba a que los gastos no puedan comprobarse con documentación que reúna los requisitos relativos a la identidad y domicilio de quien los expide y de quien adquirió el bien o recibió el servicio, en principio, por ingreso ha de entenderse toda cantidad de dinero que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona, lo cual parece indicar que la capacidad económica se identifica con la

<sup>267</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Pleno, mayo de 2003, t. XVII, tesis P./J. 10/2003, p. 144.

capacidad contributiva. Sin embargo, dicha afirmación admite excepciones, ya que no existe identidad absoluta entre dichos conceptos, toda vez que la capacidad económica, en un sentido amplio, tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; mientras que la capacidad contributiva, que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse “haber patrimonial calificado”, porque en ese ámbito, ni todos los ingresos ni todos los gastos pueden ser tomados en cuenta por la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la capacidad de una persona de contribuir a los gastos públicos. La hipótesis en estudio implica una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles, en términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica, a saber: *a)* si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos; *b)* de lo contrario, la persona moral deberá considerar dichos gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos del último párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El hecho de que el legislador haya establecido una excepción o modalidad en el sentido de que si bien, en principio, se les cataloga como personas morales no contribuyentes, dicha circunstancia no es absoluta, ni es definitiva, toda vez que, por una cuestión de orden y de seguridad jurídica, resulta imprescindible en todo Estado de derecho acatar ciertas reglas y cumplir ciertos requisitos que, en la hipótesis en estudio, se reducen a documentar, adecuada y suficientemente, desde el punto de vista fiscal, las erogaciones realizadas para el logro del objeto social de la persona moral no contribuyente. Al materializarse la figura del “remanente distribuible”, debido a la omisión de requisitos fiscales en su documentación comprobatoria, por parte de la persona moral no contribuyente, el creador de la norma imputa, presume o determina un incremento a la capacidad contributiva, no obstante que, estrictamente, ese incremento no corresponda con un aumento en su patrimonio, es decir, a su capacidad económica, la cual no aumenta porque la consecuencia proveniente de la presunción legal sólo trasciende al ámbito fiscal, en cuyo caso, por disposición de la ley y por omisión de la elemental condición para disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, se considera incrementada la capacidad contributiva, con la inherente consecuencia que

deriva de la propia ley reclamada. Consecuentemente, la forma y términos en que el legislador ha establecido la sanción consistente en considerar los gastos no deducibles como remanente distribuible, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.<sup>268</sup>

El principio de capacidad contributiva se encuentra consagrado en la mayoría de las Constituciones de los Estados modernos, sea en forma expresa, como lo hacen las Constituciones de España, Italia, Francia y Chile, o en forma implícita, como en México y Brasil, pues se le considera como un factor importante para la observancia de un sistema fiscal justo. Sin embargo, es muy peligroso tratar de sustentar la justicia fiscal en un solo principio. Al respecto, el profesor Lejeune ha opinado que el motivo por el cual han fracasado las teorías de justicia fiscal orientadas por la idea de la capacidad contributiva,

...es el intento de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en este concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos.<sup>269</sup>

Hay que tomar en cuenta que la contribución es un instrumento de la política económica en un país, y su objetivo no es sólo la recaudación de fondos para el erario.

#### A. Antecedentes

En 1919, la Constitución de la República de Weimar ya había ordenado la contribución de las personas “con relación a sus medios”.

En 1946, en Italia, la *Commissione Economica del Ministero per la Costituente* realizó una encuesta con base en la cual elaboró un informe

<sup>268</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Primera Sala, agosto de 2002, t. XVI, tesis 1a. LI/2002, p. 195.

<sup>269</sup> Lejeune Valcárcel, Ernesto, “El principio de capacidad contributiva”, *Principios tributarios constitucionales*, Universidad de Salamanca-Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, pp. 165 y 166.



que entregó a la Asamblea Constituyente. Consecuentemente, la Corte Suprema di Cassazione aconsejó la reserva de ley para el establecimiento de tributos y la consignación del principio de capacidad contributiva.<sup>270</sup>

A partir de ese momento histórico la doctrina italiana empezó a expresar sus ideas al respecto. Así, por ejemplo, Griziotti se interesó en señalar la relación que debía existir entre los servicios prestados por el Estado y el importe de los tributos dados a cambio. Einaudi, Giannini y Cocivera se pronunciaron por dar al principio de capacidad contributiva un significado muy importante en el ámbito de la política financiera, ya que desde su punto de vista las normas constitucionales son fundamentalmente normas programáticas; además de considerar a la capacidad contributiva como un concepto indeterminado, por lo cual, según dichos tratadistas, no se le podía otorgar un valor jurídico. Finalmente, en el entorno de los pensadores italianos, Giardina manifiesta que cuando una situación es tomada como hecho imponible, esto significa que ese supuesto es normalmente índice de capacidad económica.

En 1965, en España, las obras de Cortés Domínguez y Lasarte Álvarez impactan tanto en la doctrina como en la legislación con su idea de la imposible configuración de los tributos sin una referencia sustantiva o parámetro de justicia (la capacidad contributiva). También se empieza a hablar de la observancia de este principio no sólo en la fase legislativa, sino también a la hora de aplicar el ordenamiento.<sup>271</sup>

Otra significativa aportación doctrinal fue presentada en 1976 por el profesor Rodríguez Bereijo. Este autor le atribuye al principio de capacidad contributiva diversas funciones; así, por ejemplo, a la hora de instaurar la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público se constituye en un límite en el ejercicio del poder tributario; en la fase de aplicación de la norma tributaria, dicho principio actúa como criterio interpretativo; cuando el legislador tributario elige los hechos imponibles, el principio de capacidad contributiva se vuelve imprescindible.<sup>272</sup>

En 1977, en el anteproyecto de Constitución, el término “capacidad contributiva” aparece como forma sintética, introducida mediante enmienda aceptada por la Comisión de Asuntos Constitucionales. Durante

<sup>270</sup> Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, nota 265, pp. 18 y 19.

<sup>271</sup> Escribano, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 223-225.

<sup>272</sup> *Ibidem*, pp. 234 y 235.

el debate en el Senado se adoptó la conexión del deber de contribuir según la capacidad económica personal del sujeto, así como la consagración del principio de reserva de ley para la configuración sustantiva del concepto de tributo y del deber de contribuir.

En México, la Constitución no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva; sin embargo, se puede afirmar que lo contiene implícitamente. El Congreso Constituyente de Querétaro (1917), en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, decretó: “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>273</sup>

La mayor parte de los tratadistas mexicanos ha vinculado la proporcionalidad o equidad, o cuando menos la proporcionalidad, al llamado principio de capacidad contributiva y a la equidad tributaria.<sup>274</sup>

Gran pionero en el estudio de este tema fue Servando J. Garza, quien en su obra, ya clásica, expresó:

Respecto a lo que se entiende por proporcionalidad en materia tributaria, es menester señalar que algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos. La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Sin embargo, este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos no puede ser aplicable para un impuesto directo, ya que en dado caso estaríamos ante la presencia de una injusticia legal.<sup>275</sup>

Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. De este modo, la proporcionalidad

<sup>273</sup> Reyes Vera, Ramón, “La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana”, *Cuarenta y cinco años al servicio de México*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, t. I, p. 425.

<sup>274</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, 4a. ed., México, Oxford, 2002, pp. 183 y ss.; Flores Zavala, Ernesto y Garza, Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15a. ed., México, Porrúa, 1988.

<sup>275</sup> Garza, Servando, *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, México, Cultura, 1949, pp. 70-72.

en los impuestos directos se transforma de fórmula en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva.

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. Así pues, el principio de justicia establecido en el precepto constitucional antes señalado se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva, que es también fórmula de equidad. En apoyo de su dicho presenta el siguiente criterio jurisprudencial:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el presupuesto de egresos de una nación. La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida Ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.<sup>276</sup>

### *B. Funciones del principio de capacidad contributiva*

Las funciones de la capacidad contributiva son las de presupuesto, medida y límite de la imposición. Por una parte, la capacidad contributi-

<sup>276</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, t. I, p. 361.*

va se constituye sobre un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la imposición. Por otra parte, la capacidad contributiva también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro.<sup>277</sup>

El principio constitucional de la capacidad contributiva se soporta en el hecho, la situación, la actividad o el bien que es causa o que da origen al tributo; esta capacidad representa en sí misma la posibilidad de aportar, de contribuir, para el gasto público. Cuando el hecho no existe, es de fácil comprensión aceptar que no es lícito exigir una consecuencia legal como si existiera.

Lejeune Valcárcel considera que el principio de capacidad es un presupuesto legitimador del tributo: no puede haber tributo allí donde no hay capacidad económica. Igualmente, no debe dejar de existir un tributo allí donde exista semejante capacidad.<sup>278</sup>

El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad contributiva. Por esta razón resulta obvio que no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no habría un soporte y fuente de la carga impositiva.<sup>279</sup>

Ilustra el párrafo precedente la siguiente jurisprudencia:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL FIJAR LA BASE DEL IMPUESTO EN LAS CONTRAPRESTACIONES POR EL USO O GOCE TEMPORAL DEL INMUEBLE ATENDIENDO AL FACTOR 10.0. El tercer párrafo del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufrió una modificación mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en la que otorgó a los ayuntamientos de los municipios la facultad de proponer, en el ámbito de su

<sup>277</sup> Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, nota 265, p. 26.

<sup>278</sup> Lejeune Valcárcel, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1980, pp. 158 y ss.

<sup>279</sup> Valdés Villarreal, Miguel, "La justicia en las contribuciones", *Principios tributarios constitucionales*, *cit.*, nota 269, pp. 28 y ss.

competencia, las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, entre otros elementos base de la tributación. Si bien dicho precepto se refiere a los ayuntamientos, también lo es que su interpretación armónica con el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso *b*, último párrafo, así como el apartado H, que prevén que para la hacienda pública del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa deberá adoptar los principios consignados en el segundo párrafo del inciso *c* de la fracción IV del aludido artículo 115, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y régimen orgánico, y que las limitaciones que la norma suprema contempla para los estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal, permite concluir que la citada Asamblea debe ajustarse a los lineamientos de la reforma al invocado artículo 115. Ahora bien, el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, en vigor a partir del uno de enero del año dos mil dos, establece que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción primera de dicho precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal; al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, aplicándose la tarifa del artículo 152, fracción I, del citado código tributario. Este artículo viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pues la determinación de su base gravable con apoyo en las contraprestaciones que se perciben o del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles da como resultado una *base ficticia* que en realidad no refleja la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, al no guardar la base “de rentas” una relación directa con el hecho imponible, esto es, con la propiedad o posesión del inmueble cuya base gravable debe sustentarse en valores de mercado del bien. Por lo que se refiere al principio de equidad, también lo transgrede el impuesto en cuestión, en virtud de que, partiendo del supuesto de que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un bien inmueble, la distinción que hace el precepto al prever un diverso método de obtención de la base, no fundamentado en el valor de mercado del bien, para quienes otorgan el uso o goce temporal, en contraposición a quienes no lo hacen, no encuentra justificante alguna, dando así un trato desigual a sujetos que en igualdad de circunstancias, entendiéndose tenencia o propiedad de inmuebles, se encuentren regulados por una misma hipótesis de causación.

Además, en la reforma que sufrió el citado artículo 149 y que entró en vigor el primero de enero del año dos mil dos, se insertó el factor 10.0, que antes no se encontraba previsto; sin embargo, la Asamblea Legislativa, en la exposición de motivos de esa modificación, se abstuvo de señalar las razones, causas o motivos por los que determinó introducir tal factor, así como los lineamientos conforme a los que se fijó, lo que se traduce en inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del impuesto desde el momento en que desconoce la causa de inclusión del referido elemento.<sup>280</sup>

En la norma tributaria, la capacidad económica debe estar presente como presupuesto de la capacidad contributiva. Un autor en el que cobra singular relieve este elemento es Gaffuri, quien toma la fuerza económica como núcleo del concepto de capacidad contributiva, pero este elemento económico es su presupuesto, es condición necesaria, pero no suficiente, puesto que para agotar el principio de capacidad contributiva es necesario reconocer otros aspectos de su contenido.<sup>281</sup>

La capacidad contributiva es el motivo que da plena justificación al vínculo tributario, por ser la razón que toma en cuenta el legislador para crear tributos, ya que constituye el signo ostensible de riqueza y la presunción de que se va a contribuir en forma justa al tomar en cuenta la capacidad económica de cada uno.<sup>282</sup>

El principio de la capacidad contributiva también funge como límite absoluto y relativo a la potestad tributaria.

El límite absoluto y objetivo de la capacidad contributiva se refiere al hecho imponible, ya que éste ha de ser índice revelador de riqueza, la cual debe ser efectiva, real, por lo que el principio de capacidad contributiva excluye la posibilidad de que se grave una riqueza presunta o ficción. La riqueza debe ser actual; por lo tanto, se excluye el gravamen retroactivo. Por último, el impuesto no puede alcanzar la totalidad de la riqueza, constituyendo así una garantía de la propiedad individual.

<sup>280</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, marzo de 2003, t. XVII, tesis I.10.A. J/12, p. 1587. Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 43/2003, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

<sup>281</sup> Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, nota 265, p. 26

<sup>282</sup> Moreno Padilla, Javier, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, *Principios tributarios constitucionales*, *cit.*, nota 269, p. 293.

Sobre este punto, el profesor Carballo Balvanera ha manifestado que:

Siendo la potestad fiscal un poder jurídico, guarda con el derecho una relación que la hace partícipe de todas sus propiedades. Una de ellas es que el derecho debe normar realidades. En el caso de las contribuciones, teniendo éstas un contenido económico, el derecho de las contribuciones tiene que considerar la realidad para regularla. Dos casos que resultan de particular importancia son:

1. La constatación del comportamiento de la economía en sus distintas proyecciones. El derecho no puede ignorar la realidad de la economía, para responder en tiempo y forma apropiada a fenómenos económicos y evitar o corregir sus perniciosos e inequitativos efectos en el sistema de contribuciones.

2. La capacidad económica de los individuos y, por asociación de éstos, la del país. Este caso supone de ordinario que si un hecho o acto no revelan una capacidad económica, no deben ser gravados; situación que por necesidad conduce a la posición contraria de que comprobándose o existiendo dicha capacidad, el derecho debe considerarla.

La realidad se manifiesta en las condiciones generales de la economía, en la potencialidad y circunstancia de las fuentes elegidas para la imposición, sin olvidar la capacidad económica de cada contribuyente, para hacer coincidir su liquidez con el momento de causación y sobre todo con el tiempo de pago de las contribuciones.

Por tanto, el momento en que decide el establecimiento del sistema o de una contribución, el legislador tiene que examinar la circunstancia económica nacional. Asimismo, debe considerar la capacidad económica del contribuyente, la proporción de los recursos a contribuir y el destino final del financiamiento de gasto público.<sup>283</sup>

La capacidad contributiva es un rasgo fundamental que debe considerarse para ajustar los tributos al principio de igualdad, pues la capacidad contributiva da lugar a una distinción no arbitraria entre los contribuyentes.<sup>284</sup>

Junto con el principio de no confiscación, el principio de capacidad económica es un *prius* al que hay que atender desde el momento primero en que se empieza a diseñar la imposición.

<sup>283</sup> Carballo Balvanera, Luis, “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *ibidem*, pp. 132 y 133.

<sup>284</sup> Corti, Horacio G., *Derecho financiero*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p. 140.

Este carácter prioritario lleva a un concepto inicial de capacidad económica que se enlaza directamente con el denominado mínimo de sobrevivencia, y ese mínimo de sobrevivencia es el que sirve de punto de partida.<sup>285</sup>

El límite relativo ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria, referida a la persona del contribuyente.<sup>286</sup>

El límite relativo y subjetivo de la capacidad contributiva se produce como consecuencia del examen sobre el modo de atribución de riqueza al sujeto y de la situación económica del sujeto en su conjunto.

Puede haber una capacidad económica apta sólo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos públicos, lo cual funda la justificación del mínimo exento de imposición, para cuya cuantificación es determinante la pertenencia o no del sujeto pasivo a una familia. Ésta es la principal prueba de que la capacidad económica no se identifica con la capacidad contributiva; es decir, quien goza solamente de lo indispensable para vivir tiene capacidad económica, pero no capacidad contributiva.<sup>287</sup>

“Como el tributo toma parte del patrimonio, el *quantum* debe mantenerse dentro de ciertos límites razonables; cuando la parte absorbida es sustancial, se confirma una confiscación inconstitucional”.<sup>288</sup>

Cualquier hecho puede ser presupuesto de un impuesto si el legislador lo considera índice de riqueza capaz de justificar una prestación tributaria; ahora bien, si se expresa esta posibilidad de modo genérico, referida al sistema tributario en su conjunto o a un impuesto en abstracto, pero no a una prestación en particular, se encuentra la causa jurídica de la imposición. Luego entonces, la capacidad contributiva se constituye en medida de la imposición.

<sup>285</sup> Banacloche, Julio, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, núm. 15, 1989, pp. 191 y 192.

<sup>286</sup> Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, nota 265, p. 27.

<sup>287</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>288</sup> Fernández González, Miguel Ángel, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, núm. 2, p. 368. Resulta muy interesante el análisis que el autor hace aquí de una jurisprudencia equívoca emanada de la Suprema Corte chilena, en donde se sostiene que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria.



### C. Capacidad contributiva e igualdad

Indudablemente que al estudiar el principio de capacidad contributiva emerge, como unido al mismo, el de igualdad. El principio de igualdad, dice Ernesto Lejeune, surge como reacción a un sistema de privilegios y discriminaciones; se presenta como una lucha contra la arbitrariedad. Su origen revolucionario es lo que explica la rigidez con que el principio nace y se aplica durante un buen lapso.<sup>289</sup>

En un segundo sentido se habla del principio de igualdad como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a tolerar por los sujetos pasivos, viniendo a representar en este sentido, y en una formulación también clásica, que cada uno contribuirá con relación o proporción a su capacidad económica.<sup>290</sup>

Luego entonces, el principio de igualdad surge como igualdad formal ante la ley; no busca, por tanto, la igualdad de hecho entre todos los hombres.

Bajo el esquema del Estado intervencionista, “la igualdad es ciertamente un objetivo fundamental en la Constitución, pero es un objetivo que no se agota en sí mismo, sino que tiene un valor instrumental”.<sup>291</sup> Es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe organizarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación.<sup>292</sup> La capacidad contributiva quedaría configurada esencialmente como un principio o presupuesto legitimador del tributo, y la progresividad sería una técnica, no un principio, mediante la cual pueda darse cumplimiento al principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario y al servicio de una efectiva igualdad de hecho.<sup>293</sup>

Sobre este punto, el profesor Ferreiro Lapatzta ve en la capacidad económica una forma de entender la generalidad e igualdad tributarias; es decir, la capacidad económica no es un principio, sino una forma de aplicar la generalidad y la igualdad.<sup>294</sup> En el mismo sentido se manifiesta el tratadista Pérez de Ayala, quien prácticamente niega al principio de ca-

<sup>289</sup> Lejeune Valcárcel, Ernesto, *op. cit.*, nota 278, pp. 168 y 169.

<sup>290</sup> *Ibidem*, p. 170.

<sup>291</sup> *Ibidem*, p. 176.

<sup>292</sup> *Ibidem*, p. 182.

<sup>293</sup> *Ibidem*, p. 210.

<sup>294</sup> Escribano, Francisco, *op. cit.*, nota 271, p. 241.

pacidad contributiva y lo considera presupuesto lógico conceptual para elaborar, desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal.<sup>295</sup>

Por su parte, Addy Mazz considera que la igualdad en los sistemas europeos aparece como mera enunciación de un principio, cuya violación no acarrea una sanción; en Latinoamérica, se le tiene como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio, que de ser violado por el Poder Legislativo puede llevar a los jueces a invalidar la norma así creada.<sup>296</sup>

Capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son —en opinión de Eusebio González García— tres principios diferentes, sino vertientes del principio de igualdad en su doble acepción de igualdad material e igualdad formal.<sup>297</sup>

En el mismo sentido se ha expresado la jurisprudencia mexicana:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 21 BIS-8 DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra, entre otros principios tributarios, los de equidad y proporcionalidad, los cuales radican, respectivamente, en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, así como en la obligación de éstos de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva, de donde nace el deber de todo ciudadano de aportar al erario local o federal una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; de ahí la exigencia de que las autoridades exactoras en el ejercicio de sus atribuciones fiscales observen que los sujetos pasivos de un impuesto reciban igual tratamiento ante la ley que les es aplicable y que el gravamen que se entere sea acorde con su real capacidad económica. Ahora bien, el artículo 21 bis-8 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Nuevo León, al establecer que en el caso de predios baldíos el impuesto predial se determinará, liquidará y pagará, aplicando a su base una tasa del 6 al millar anual si se encuentran ubicados en los municipios de Apodaca, Escobedo, Guadalupe, Monterrey, San Nicolás de los Garza, San Pedro García y Santa Catarina, y de 3 al millar anual si se encuentran ubicados en

<sup>295</sup> *Idem.*

<sup>296</sup> Mazz, Addy, *Curso de derecho financiero y finanzas I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1979, p. 209.

<sup>297</sup> González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de derecho tributario, cit.*, nota 205, pp. 155 y ss.

los demás municipios del Estado, viola los referidos principios constitucionales, pues no obstante que los contribuyentes tienen las mismas características objetivas (ser propietarios o poseedores de esa clase de bienes) y realicen un mismo hecho generador del gravamen, lo que hace que constituyan una misma categoría, el legislador local injustificadamente les otorga en dicho precepto un tratamiento desigual, por el solo hecho de la ubicación de esos inmuebles; aunado a que la desproporcionalidad de este gravamen también es producto de desatender a la real capacidad contributiva del obligado.<sup>298</sup>

La progresividad —sigue diciendo el profesor de Salamanca— es una necesidad del sistema tributario en su conjunto, pero desde una perspectiva netamente jurídica ya no puede hacerse mucho más que determinar qué clase de tributos son más aptos para estructurarse con criterios de proporcionalidad y cuáles con criterios de progresividad. La cuestión no puede limitarse a verificar si en un sistema tributario hay o no progresividad, sino que la verdadera cuestión es el grado de progresividad que efectivamente hay y que puede llegar a haber.<sup>299</sup>

Los tributos no tienen que ser progresivos porque exista el principio de progresividad, sino porque solamente siendo de estructura progresiva puede lograrse la realización del fundamental principio de igualdad.

Respecto a la doctrina clásica sobre el principio de capacidad contributiva se concluye que:

- 1) El presupuesto económico, sobre el que la imposición ha de recaer, que sea índice de capacidad objetiva.
- 2) El límite que la capacidad contributiva impone a la potestad tributaria del legislador ayuda a fijar los márgenes de la tributación de cada sujeto, evita el impuesto confiscatorio y constituye una garantía para la propiedad privada.
- 3) La efectividad de la relación existente entre el sujeto gravado y el presupuesto de hecho, que no será ficticia.<sup>300</sup>

<sup>298</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, septiembre de 2003, t. XVIII, tesis 1a. XLI/2003, p. 294.

<sup>299</sup> González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de derecho tributario*, cit., nota 205, pp. 165 y 166.

<sup>300</sup> Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, nota 265, pp. 30 y 31.

La capacidad contributiva es el principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.

#### D. *Crisis del principio de capacidad contributiva*

Una nueva crítica al principio de capacidad contributiva se refiere a la crisis, no del principio sino de su función.

Dada la rectoría de este principio en la justicia tributaria, debe tenerse presente su armonización con el principio de igualdad, pues —como señala Pérez de Ayala—, para la realización de la justicia, cuando se presentan situaciones semejantes, “hace falta otro principio”. Y éste no es otro que el de igualdad tributaria, que a través del concepto de capacidad económica se deduce de la justicia distributiva.<sup>301</sup>

Sobre este punto, la Suprema Corte de Justicia en México ha manifestado:

RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida.

<sup>301</sup> *Ibidem*, p. 42.

nida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las especiales circunstancias que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otros reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad.<sup>302</sup>

Aunque todo sistema tributario debe estar influido por el principio de capacidad económica, la verdad es que cuando dicho sistema está integrado por diversos tributos, distribuidos además en distintos niveles territoriales de exigencia, la posibilidad de su contraste constitucional se hace difícil.

La consideración global del principio de capacidad económica, es decir, del sistema en su conjunto y no de cada tributo en particular, no aparece consagrada en ningún texto legal, ni mucho menos constitucional.<sup>303</sup>

## 2. *El principio de legalidad*

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley; por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción.<sup>304</sup>

De ahí que no puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los establezca.

<sup>302</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, agosto de 2001, t. XIV, tesis 2ª. CLVII/2001, p. 247.

<sup>303</sup> Banacloche, Julio, *op. cit.*, nota 285, p. 195.

<sup>304</sup> González García, Eusebio, “El principio de legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, *cit.*, nota 269, pp. 399 y 400.

“La ley regula la relación jurídica en todos sus elementos y en todo su desarrollo, determinando con la máxima precisión los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado”.<sup>305</sup>

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia ha expresado:

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL. Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son inconstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.<sup>306</sup>

De forma más depurada se distingue entre legalidad y reserva de ley de la siguiente manera: el principio de legalidad, con particular relación a la acción administrativa, pretende que la acción de la administración halle su cimiento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa.<sup>307</sup> La legalidad es un principio básico para la administración pública, y consiste en que todo acto emanado de ella, para ser válido, es necesario que se encuentre sustentado en una ley que contenga los supuestos para concretarse en acciones de la administración, de tal modo que la ley, además de ser base, es límite de toda actividad ejecutada por

<sup>305</sup> Giannini, Achille Donato, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 67. En el mismo sentido, Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional, CIMA, pp. 101 y 105.

<sup>306</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, quinta época, Segunda Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. I, tesis 1298, p. 910.

<sup>307</sup> Góngora Pimentel, Genaro, “El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, *Revista LEX*, Torreón, México, enero de 1997, p. 6.

la administración.<sup>308</sup> Amoros Rica señala que “el principio de legalidad significaría que la administración financiera sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite y no puede extenderse a más, aunque la ley no lo prohíba. El principio de reserva de ley establece que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal”.<sup>309</sup> En tanto el principio de legalidad enuncia los límites de la administración en forma negativa y abstracta, el de reserva de ley sería la traducción jurídica positiva del principio de legalidad, postulando a la ley como única fuente de derecho. “En cambio, la reserva de ley demanda mucho más: que la ley regule en sí misma, en todo o en parte, pero en ambos casos de manera precisa y con el objeto de limitar la actividad discrecional, las materias o asuntos que de ella son objeto”.<sup>310</sup>

Esto es, mientras el principio de legalidad es un límite a los poderes públicos diversos al Legislativo, la reserva de ley es un vínculo de contenido impuesto a la ley formal.

La ley es una vía de expresión del sentir de los pueblos representado en los Parlamentos, cuyo cometido radica en avalar su defensa frente a las cotidianas arbitrariedades de los gobernantes, y en general, la legalidad es un símbolo propio de un Estado de derecho.<sup>311</sup>

En la siguiente tesis jurisprudencial se puede apreciar que la Suprema Corte de Justicia mexicana adopta los dos conceptos bajo el principio de legalidad:

La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se 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 las autoridades exac-

<sup>308</sup> López, Jaime, “La garantía de legalidad tributaria en México y España”, *Revista de la Facultad de Derecho*, San Luis Potosí, México, núm. 24, julio-diciembre de 1993, p. 25.

<sup>309</sup> Amoros Rica, Narciso, *Derecho tributario*, Madrid, s.e., 1963, p. 87.

<sup>310</sup> Góngora Pimentel, Genaro, *op. cit.*, nota 307, p. 6.

<sup>311</sup> Vázquez, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, Madrid, IEF, 1993, p. 106; en el mismo sentido véase López, Jaime, *op. cit.*, nota 308, p. 24.

toras ni para el cobro 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, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.<sup>312</sup>

### A. Historia

Histórica y filosóficamente, el principio de legalidad en materia tributaria se gesta como una forma de reacción natural de los pueblos frente al poder absolutista, tiránico y despótico de los gobernantes, al demandar de los gobernados una parte de su riqueza, como obligación fincada en forma de tributos extenuantes o arbitrarios, sin contar con la voluntad del pueblo, dando lugar al reclamo, a través de sus representantes, los que han de determinar en leyes las cargas impositivas que deben soportar.<sup>313</sup>

#### a. Inglaterra

Los orígenes del principio de legalidad tributaria se remontan a 1215, en Inglaterra, en la Carta Magna *Liberthatum*, la cual, en su cláusula 12, instauro el principio de *no taxation without representation*, lo que ideológicamente se traducía como: “no se impondrá en nuestro reino ningún auxilio ni impuesto por servicio de armas, sin el Consejo Común de nuestro reino”.<sup>314</sup>

<sup>312</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, jurisprudencia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. I, tesis 252, p. 97.

<sup>313</sup> Villalobos Ortiz, María del Consuelo, “El principio de legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, cit., nota 269, pp. 463 y 464.

<sup>314</sup> Casas, José, *Derechos y garantías constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 253.



En 1306, bajo el reinado de Eduardo I, se promulgó una ley conocida con el nombre de *Statutum de Tallagio non Concedendo*, por la que se atribuía carácter general a la intervención del Parlamento para la aprobación de tributos, más allá del *scutage* inicialmente previsto. Por tal instrumento quedó establecido “que ningún talaje o crédito será impuesto o recaudado por el rey o sus sucesores en este reino sin la voluntad y el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses, y otros hombres libres de la comunidad de este reino; y por la autoridad del Parlamento”.

En el reinado de Enrique IV, en 1407, se instituyó que la deliberación sobre la percepción de cargas pecuniarias debía comenzarse en la Cámara de los Comunes; además, las conclusiones de ahí emanadas no podían hacerse del conocimiento del rey hasta en tanto no se hubiera logrado el posterior acuerdo de la Cámara de los Lores. Este procedimiento de creación de las leyes tributarias se conservaría a lo largo de los siglos hasta la moderna introducción de otras reformas que robustecieron la preeminencia de la Cámara baja.

Con el arribo de los Tudor al trono de Inglaterra, Enrique VII y sus sucesores intentaron salvaguardar la autoridad real sin solicitar la anuencia del Parlamento para el establecimiento de nuevos tributos. El advenimiento al trono de Jacobo I produjo una pugna irremediable entre su política absolutista y la reivindicación del Parlamento de sus atribuciones financieras. Esto motivó un tercer Parlamento, en 1628, del cual surgió la *Petition of Rights*, en la que se enfatizó que

...nadie será gravado con ninguna carga o exacción a título de donación, ni por ningún otro tipo de carga, por lo cual, con base en los estatutos y otras buenas leyes de este reino, vuestros súbditos, que han heredado esta libertad, no están obligados a contribuir con ningún impuesto, talaje, crédito u otra carga no aprobada por el Parlamento.

El *Bill of Right* de 1689, en sus resolutivos, ordenó “que toda cobranza de impuesto en beneficio de la Corona o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento por un periodo de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada, es ilegal...”<sup>315</sup>

<sup>315</sup> *Ibidem*, p. 257.

### b. España

A decir de don Eusebio González García, el viejo adagio romano conforme al cual “lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado”, y con el hecho de que las prestaciones,

...en un principio solicitadas exclusivamente a los del reino, crecen con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vertiginoso, que obligan a los reyes a dirigirse directamente hacia sus súbditos en demanda de mayores recursos. Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en los primitivos consejos del rey, ahora comunes.<sup>316</sup>

Al respecto, Fernando Sáinz de Bujanda refiere:

Un principio de tanta trascendencia no pudo, como es natural, incorporarse bruscamente y en toda su plenitud al ordenamiento jurídico político, sino que fue manifestándose gradualmente, en los siglos XI y XII. Tiene pues las características de la imposición extraordinaria que se llamó *petitium* y que los reyes solicitaron en ocasiones excepcionales y muy especialmente para la guerra.<sup>317</sup>

La Constitución Española de 1812 determinó en su artículo 338 que “las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras”.

### c. Francia

El artículo 110 de la Constitución vigente en Francia establece que “ningún impuesto en beneficio del Estado puede establecerse, sino a través de una ley...”. Este artículo, que hoy motiva una serie de consecuencias que derivan en seguridad jurídica para el ciudadano, es fruto de una gran lucha.

<sup>316</sup> González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de derecho tributario*, cit., nota 205, pp. 47 y ss.

<sup>317</sup> Citado por Casas, José, *op. cit.*, nota 314, p. 260.

En Francia, en la etapa inicial de fortalecimiento del poder real y paralelo debilitamiento del feudalismo, también se recurrió al consentimiento del impuesto, aunque con un sensible retraso en la adopción de la práctica respecto de España e Inglaterra.

La institución utilizada fue los Estados Generales, que importó la incorporación del tercer Estado a un plano en que ya se encontraban los restantes estamentos de la nobleza y del clero. Dicho Estado se hallaba integrado por los burgueses y los hombres libres. Las asambleas reflejaron los distintos estratos sociales de la Francia de entonces. A ellos se les confió el cometido de considerar el impuesto; se trataba de meras asambleas consultivas.

Luis XVI, aconsejado por sus ministros, convocó en 1787 a los Estados Generales y decidió asignar una doble representación al tercer Estado, y por el estado eclesiástico eligió a una mayoría de párrocos. El tercer Estado, excitado por los reclamos de la plebe, rápidamente promovió la conversión de los representantes convocados en Asamblea Nacional.<sup>318</sup>

Así las cosas, correspondió a la Revolución francesa el mérito de haber reconocido como pilares imprescindibles del nuevo Estado de derecho el principio de soberanía popular, sustentado por Rousseau. La soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta mediante las leyes que contienen esa expresión de voluntad general y el principio de división de poderes, con particular primacía de la Asamblea.<sup>319</sup>

En la excelsa Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, se estableció en el artículo 60.: “La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir a su formación personalmente o por representantes”; en tanto que en su artículo 13 señala: “Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios”. Finalmente, el artículo 14 menciona: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, seguir su empleo y determinar la cualidad, la cuota, el método de cobro y la duración”.

<sup>318</sup> *Ibidem*, p. 267.

<sup>319</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998, pp. 5-7.

#### d. Italia

En 1396 tuvo lugar el Colloquium del Patriarcado del Friuli, donde expresamente se exigía la necesaria deliberación parlamentaria para el establecimiento de impuestos, así como para conformar el destino de los recursos.

El primer Parlamento en Italia con características contemporáneas fue establecido en Sicilia. En él, el pueblo participaba en el Poder Legislativo dictando normas que debían ser aprobadas por el rey, autorizando impuestos o declarando la guerra y la paz.<sup>320</sup>

#### e. Estados Unidos de América

La Constitución de Virginia de 1776, en su sección VI, estableció que los ciudadanos no podían “ser gravados en su propiedad ni privados de ella por utilidad pública sin su consentimiento o el de sus representantes así elegidos, ni obligados por ninguna ley para el bien público, a la cual no hubieran dado por tal manera su asentimiento”.

En 1787, el Congreso aprobó la convocatoria a una Convención, cuya labor fue la de elaborar un proyecto de Constitución. Uno de los obstáculos más espinosos a sortear estuvo referido al financiamiento de la Unión, al cual se dio principio de solución mediante el gran compromiso.

Los tres puntos en que se basaba el acuerdo consistían:

- 1) En la asignación de la función legislativa a un poder bicameral, constituido por una cámara alta, en la cual cada estado habría de tener igual número de votos, y por una cámara baja, en la que los estados tendrían representantes proporcionales a su población.
- 2) En que los proyectos de ley para crear recursos tendrían como cámara de origen la de Representantes.
- 3) La imposición directa sería prorrataada entre los diversos estados de acuerdo con su población, de la misma manera que para la elección de representantes.<sup>321</sup>

<sup>320</sup> Casas, José, *op. cit.*, nota 314, p. 270.

<sup>321</sup> *Ibidem*, p. 275.

De ahí en adelante, las contribuciones se han venido estableciendo mediante instrumentos emanados de órganos representantes de la sociedad.

#### f. Argentina

El artículo 17 de la Constitución argentina garantiza la propiedad como inviolable, y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones.

En 1819 la Constitución de las Provincias Unidas en Sudamérica estructuraba el Poder Legislativo en dos cámaras, una de representantes y otra de senadores. La primera “tiene exclusivamente la iniciativa en materia de contribuciones, tasas e impuestos, quedando al Senado la facultad de admitirlas, rehusarlas u objetarles reparos”.

Por otra parte, los reglamentos, estatutos y Constituciones provinciales tienen como nota común la de asignar a sus legislaturas la atribución de sancionar las contribuciones, haciendo temprana realidad el principio de reserva de ley tributaria.<sup>322</sup>

#### g. México

En México, desde los primeros brotes independentistas de nuestro país, como lo es el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, conocido comúnmente como Constitución de Apatzingán, de 1814, comienzan a surgir importantes lineamientos en materia fiscal. El principio de legalidad tributaria se puede apreciar en la Constitución Federal de 1824, en la cual se determina que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República.<sup>323</sup>

Como se señaló en el desarrollo del tema del principio de capacidad contributiva, el Constituyente de Querétaro, en 1917, dispuso en el artículo 31 que “son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipios

<sup>322</sup> *Ibidem*, pp. 281-287.

<sup>323</sup> Burgoa Llano, Ignacio, “Principios constitucionales en materia de contribuciones”, *Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, pp. 405-421.

en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>324</sup>

En la actualidad, la obligación tributaria tiene su fuente primordial en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31, fracción IV, estableciéndose textualmente que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Para cumplir con integridad y plenitud este deber, los obligados deberán, en forma principal, efectuar materialmente el pago de las cantidades que conforme a derecho les correspondan. Pero el solo hecho de pagar, en la acepción jurídica del término, no sería suficiente para que las autoridades exactoras pudieran estructurar, manejar y controlar los complejos sistemas de recaudación, por lo que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o causante deberá, además, actuar, haciendo lo que las leyes determinen, como presentar avisos de iniciación de operaciones, llevar libros de contabilidad, formular manifestaciones, así como permitir o tolerar que sean practicadas visitas de inspección de documentos y libros, auditorías, etcétera.

Conforme a la garantía de legalidad prevista en la primera parte del artículo 16 constitucional, cualquier autoridad mexicana está obligada a fundar sus actos en una norma jurídica, por lo que, en el supuesto de que llegara a emitirse alguna medida tributaria sin que ésta tuviera base en una ley, tal medida resultaría a todas luces violatoria de la citada garantía constitucional.

Los siguientes criterios jurisprudenciales iluminan esta postura:

ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. CARECEN DE FACULTADES PARA REVISAR LOS PEDIMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES PARA IMPORTAR MERCANCÍAS. Toda vez que en el artículo 95, apartado B, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (publicado en el *Diario Oficial de la Federación* de 11 de septiembre de 1996, reformado y adicionado por Decreto publicado en el mismo órgano oficial de 24 de diciembre de 1996), al determinar las facultades y establecer la com-

<sup>324</sup> Reyes Vera, Ramón, “La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana”, *op. cit.*, nota 273, pp. 425-465.

petencia de las administraciones locales de auditoría fiscal, no señala expresamente que tengan facultades para revisar los pedimentos presentados por los contribuyentes para importar mercancías; en tanto que, en el diverso artículo 96, apartado A, fracción XVIII, del citado Reglamento, cuando se refiere a las aduanas, sí señala de manera específica y concreta que las mismas tienen facultades para revisar dichos pedimentos; entonces, es de concluirse que las referidas administraciones locales de auditoría fiscal no tienen conferida dicha facultad. Además, esta consideración no se desvirtúa con lo preceptuado en el artículo 144 de la Ley Aduanera, ya que en la parte que nos interesa del mismo, tan solo se establece en forma genérica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de comprobar que la importación y exportación de mercancías se realicen conforme a lo establecido en dicha ley, comprobando la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos; de donde no se desprende que las administraciones locales de auditoría fiscal tengan facultades expresas para revisar los pedimentos presentados por los contribuyentes para importar mercancías. Lo anterior es así, ya que en nuestro sistema jurídico la competencia de las autoridades no puede basarse en inferencias, sino que deben consignarse expresamente tanto las facultades como la autoridad específica que puede ejercerlas, en virtud de que conforme al principio de legalidad, se requiere siempre de un texto expreso de la ley para que una autoridad específica esté en posibilidad de ejercer las facultades concretas que la ley le otorga.<sup>325</sup>

En igual sentido:

ILEGALIDAD DE LAS DETERMINACIONES ADUANERAS, SI SE BASAN EN ACTUACIONES FIRMADAS POR LOS JEFES DE OPERACIÓN ADUANERA, VIRTUD A QUE EL FUNCIONARIO EN CUESTIÓN NO ESTÁ CONTEMPLADO EN EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NI EN LEY FORMAL Y MATERIALMENTE LEGISLATIVA. Si un gobernado manifiesta que una determinación aduanera es ilegal, virtud a que encontró su fundamentación y motivación en una orden de verificación de mercancías, y/o acto jurídico signado por el jefe de operación aduanera, debe de tenerse como fundado dicho argumento, dado que el funcionario en cuestión no

<sup>325</sup> *RITFF*, año II, núm. 25, agosto de 2000, tesis IV-P-2aS-259, p. 238. Juicio núm. 100(20)25/98/1063/97. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de febrero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor. Magistrada ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: licenciada María Luisa de Alba Alcántara (tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril de 2000).

está contemplado en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ni en ley formal y materialmente legislativa; no siendo suficiente que el servidor público pretenda justificar su actuación en suplencia del administrador de la aduana correspondiente, conforme lo disponen los numerales 22, inciso *c* y 24 del citado Reglamento Interior, toda vez que de la lectura de ellos no se puede desprender la existencia de dicho jefe de operación aduanera; motivo por el cual es de concluirse que se violó directamente en perjuicio de un gobernado el principio de legalidad y seguridad jurídica que todo acto de autoridad debe contener, conforme lo disponen los artículos 14 y 16 constitucionales y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, virtud a que los actos de aquél no pueden surtir sus efectos a terceras personas; por ello se actualiza la hipótesis normativa prevista por la fracción IV del artículo 238 del invocado Código Fiscal.<sup>326</sup>

Por otra parte, el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, base de todo el sistema fiscal mexicano, determina con nitidez absoluta la manera como los mexicanos deben contribuir con el gasto público. Gabino Fraga se refiere al sentido formal que debe adoptar el principio de legalidad tributaria, afirmando que el acto unilateral por medio del que se establece el impuesto es, según el precepto constitucional, una ley, y específicamente agrega que dicho precepto se está refiriendo a una ley en sentido formal, pues la Constitución, en los casos en que habla de una ley, se está refiriendo a disposiciones que emanan del Poder Legislativo.

El mismo principio de legalidad tributaria es reafirmado enfáticamente por Ernesto Flores Zavala, quien opina que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales y emanadas del Poder Legislativo.<sup>327</sup>

En el presente, la legalidad tributaria está consagrada en la mayoría de las Constituciones modernas; entre otras, además de las ya citadas, en las Constituciones brasileña y uruguaya.

<sup>326</sup> *RTFJFA*, quinta época, año III, núm. 27, marzo de 2003, tesis V-TASR-XXXII-379, p. 346. Segunda Sala Regional del Norte-Centro II (Torreón, Coah.). Juicio núm. 1001/01-05-02-9. Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte-Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de septiembre de 2001, por unanimidad de votos. Magistrada ponente: Nora Elizabeth Urby Genel. Secretario: licenciado Mario Rodríguez Junco.

<sup>327</sup> Burgoa Llano, I., *op. cit.*, nota 323, p. 421.



La garantía de legalidad en México, así como en la comunidad internacional, no tiene carácter absoluto por múltiples razones que explican y justifican la delimitación de su campo de acción, eximiendo todos aquellos supuestos que no requieran de un instrumento rígido de las características de ley.<sup>328</sup>

### B. *Función de la legalidad y reserva de ley*

La utilidad e importancia de la legalidad queda configurada en los términos siguientes:

- 1) Consagración del Estado de derecho.
- 2) Sometimiento de la administración a las normas emanadas del Poder Legislativo.
- 3) Seguridad y certeza jurídicas.
- 4) Garantiza la autoimposición.
- 5) Establecimiento de garantías fundamentales, constitutivas de limitaciones para la actuación gubernamental.<sup>329</sup>

Los tres grandes enunciados en torno al principio de legalidad en la esfera normativa tributaria son:

- A) Que sea una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución.
- B) Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación normativa.
- C) Que la ley, entendida tanto en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución.<sup>330</sup>

La doctrina ha clasificado a la reserva de ley de la siguiente manera:

- a) Absoluta: señala que la totalidad de la materia acotada debe venir regulada en exclusiva por la ley, y

<sup>328</sup> López, Jaime, *op. cit.*, nota 308, p. 50.

<sup>329</sup> *Ibidem*, pp. 43 y 44.

<sup>330</sup> Villalobos Ortiz, María del Consuelo, *op. cit.*, nota 269, p. 472.

- b) Relativa: que exige la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiar al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.<sup>331</sup>

Criterio que ha sido adoptado por la jurisprudencia mexicana bajo el siguiente tenor:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución federal es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.<sup>332</sup>

En otras palabras, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en materia tributaria la reserva de ley es relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe regularse en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente con un acto normativo primario que contenga las reglas esenciales y defina los límites para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán contravenir lo dispuesto en la norma primaria y, por otro, en casos excepcionales y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias siempre y cuando establezcan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y que además constituyan un complemento de la regulación legal, indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Para algunos autores, como De Otto, tal clasificación es constitucionalmente inadmisibles, dado que la reserva de ley no puede ser en ningún

<sup>331</sup> González García, E. y Pérez de Ayala, J. L., *Curso de derecho tributario*, cit., nota 205, t. II, pp. 147 y 148.

<sup>332</sup> *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, octava época, Cuarta Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación, t. I, tesis 1378, p. 969.

caso elástica a juicio del legislador.<sup>333</sup> De hecho, la doctrina está generalmente de acuerdo en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se pretende, asimismo, que en la ley que crea el tributo se definan todos (pero sólo) los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, y concretamente: sujeto activo y pasivo del tributo, y el hecho imponible. En cuanto a los tipos y tarifas, es suficiente que la ley fije los límites máximos y mínimos en que debe quedar comprendido el porcentaje.<sup>334</sup>

Una ley tributaria que dejara a la discreción del agente del fisco la configuración de uno de estos elementos sería inconstitucional, porque un elemento esencial del impuesto sería creado por el agente administrativo y, en consecuencia, no se daría integralmente el tributo en el acto legislativo en su aspecto formal.<sup>335</sup>

Sobre el punto, el profesor Ferreiro Lapatzta hace los siguientes comentarios: el principio de legalidad (reserva de ley) abarca, desde luego, tanto al hecho imponible como a los elementos de cuantificación de los tributos variables, así como la fijación de la cuota en los tributos fijos. Es decir, está reservada a la ley la determinación del hecho imponible y de los elementos que sirven para fijar la cuantía; a la norma con rango de ley que en un plano general y abstracto fija las obligaciones de los ciudadanos en orden al sostenimiento y financiación de los gastos públicos.

Pero cuando se dice que los elementos de cuantificación de la deuda sirven para fijar la cuantía de la obligación tributaria, para hacer líquida esta deuda, para liquidar esta obligación, se está pasando del plano normativo al plano de la aplicación de la norma a cada caso concreto.<sup>336</sup> Lo que indudablemente da lugar a controversias, como la que dio origen al siguiente criterio jurisprudencial sentado por los tribunales mexicanos:

RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTO QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEM-

<sup>333</sup> Citado por Góngora Pimentel, G., *op. cit.*, nota 307, p. 8.

<sup>334</sup> González García, E., *op. cit.*, nota 250, pp. 148 y 149; Góngora Pimentel, G., *op. cit.*, nota 307, pp. 9 y ss.; Valdés Villarreal, *op. cit.*, nota 279, pp. 28 y 29.

<sup>335</sup> Garza, Servando, *Las garantías...*, *cit.*, nota 275, p. 17.

<sup>336</sup> Ferreiro Lapatzta, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 50.

PLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El hecho de que en el precepto citado no se establezcan los elementos necesarios para determinar el monto del impuesto a pagar por el excedente de la exención que prevé, no transgrede el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior porque de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto, es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, de ahí que para la determinación de la base gravable dicho ordenamiento prevea un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar todos los cambios que se produzcan en su patrimonio. Esto es, el indicador de capacidad contributiva no lo constituye la mera obtención de ingresos, sino que es necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes, de manera que cada uno de los elementos que la ley precisa como ingreso no pueden interpretarse aisladamente y pretender que determinan diversas bases sobre las cuales debe aplicarse la tasa impositiva, sino que cada uno de esos ingresos debe entenderse como componente de la fórmula para obtener la base gravable del tributo respectivo.<sup>337</sup>

### *C. Crisis del principio de legalidad*

Si bien en la mayoría de las Constituciones vigentes impera el principio de legalidad en la tributación, es una realidad que el mismo se halla en crisis y que muchos países lo enuncian en forma más atenuada, permitiendo la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo.

Ilustra al respecto un criterio jurisprudencial mexicano:

Las cláusulas habilitantes constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y

<sup>337</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, diciembre de 2003, t. XVIII, tesis 1a. LXXI/2003, p. 86.

específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan... la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.<sup>338</sup>

Asorey manifiesta que el principio de la división de poderes es la mejor garantía para el respeto de los derechos de los individuos; el principio de legalidad es fundamental, y la crisis que experimenta es reflejo de las crisis internas de los Parlamentos.<sup>339</sup>

El principio de legalidad se va menoscabando paulatinamente cada vez que la fijación de los tributos se aparta de la aprobación de los ciudadanos a través del órgano representativo de la comunidad política.

Los especialistas tributarios tratan de detener el avance de la administración y aconsejan un mayor respeto al principio de legalidad, invitando a que se resuelvan las dificultades que producen los fenómenos económicos de nuestros días mediante una interpretación adecuada de la ley.

Clamagirand señala que cuando el sistema tributario no se adecua a la economía en la que se requiere aplicar, la solución es la enmienda de la legislación tributaria, pero reconoce que las reformas al sistema siempre se retrasan y las ventajas en su aplicación son extemporáneas, lo cual perjudica la imagen del organismo recaudador, perjudica la conducta de los contribuyentes y crea un ambiente favorable para la evasión.<sup>340</sup>

<sup>338</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, diciembre de 2003, t. XVIII, tesis P. XXI/2003, p. 9. Rubro: "CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS".

<sup>339</sup> Véase Vázquez, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, cit., nota 311, pp. 108 y 109.

<sup>340</sup> *Ibidem*, p. 110.

La dinámica que caracteriza a los hechos económicos y sociales de esta época produce una desarticulación entre las medidas que la administración debe tomar para dar solución a los problemas que afectan a la comunidad y las leyes aplicables, generando así la crisis del principio de legalidad que padece el mundo actual.

En opinión del jurista Rubén Asorey, hay una nueva crisis del principio, que es una vertiente distinta que se vivió a fines de la década de los años cincuenta, pues no nace de la flexibilidad de su vigencia a través de la delegación sino de la demostración de que no puede agotarse en una mera legitimidad formal basada en la necesidad de que la voluntad del Estado sea producto de una normatividad debidamente formulada y no de la voluntad arbitraria de las personas.<sup>341</sup>

Además, cabe agregar que la legalidad formal o legitimidad de origen del impuesto no es suficiente para su justificación, porque la ley tributaria, para ser justa, debe contener también una razonabilidad intrínseca; es decir, debe establecer el impuesto respetando la igualdad proporcional entre éste y quienes deben pagarlo, y crearlo para el bien común, por ser éste el primer principio de legitimidad política, social y jurídica.<sup>342</sup>

### 3. *Las garantías del debido proceso ante las presunciones y ficciones tributarias*

Las presunciones *iuris tantum* como normas probatorias siempre respetan tanto el derecho a una tutela judicial como el derecho a la prueba, tal como lo demuestran los siguientes criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

PRESUNCIONES EN MATERIA FISCAL. SIEMPRE SON SALVO PRUEBA EN CONTRARIO. En materia tributaria la determinación presuntiva para la modificación de la utilidad o pérdida fiscal a fin de hallar la base gravable correcta, siempre es salvo prueba en contrario por certeza jurídica, es decir, opera —ope excepciones— (*sic*), lo que se demuestra con lo dispuesto por el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación y 64, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que si la autoridad fiscal modifica la utilidad o pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieren o enajenan bienes, en razón de

<sup>341</sup> *Ibidem*, p. 112.

<sup>342</sup> *Ibidem*, p. 118.

que al ejercer las facultades fiscalizadoras concluye que el sujeto pasivo enajenó bienes al costo o a menor precio del costo, dicha presunción se destruye si el contribuyente comprueba que la enajenación se hizo al precio del mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en esas condiciones.<sup>343</sup>

En sentido similar:

PRESUNCIONES QUE ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO POR PARTE DEL PARTICULAR. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las presunciones señaladas en las diversas fracciones de ese numeral admiten prueba en contrario, lo que se entiende en el sentido de que al particular, a quien se aplique una de esas presunciones, corresponde desvirtuarlas, por lo que si la demandada consideró que la información contenida en una libreta económica, localizada en poder de uno de los accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del causante, conforme a la fracción VIII, inciso B, de dicho numeral, es aquél quien debe acreditar que los datos contenidos en la libreta económica no son operaciones de la negociación, pero si no rinde prueba que logre desvirtuar la presunción del numeral en comento, ésta debe prevalecer con todas sus consecuencias jurídicas.<sup>344</sup>

Por otra parte, las presunciones absolutas, así como las ficciones, al ser normas de derecho sustantivo, quedan fuera del campo probatorio y su análisis constitucional está referido a los principios de justicia material ya expuestos.

#### 4. *La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria*

El derecho comparado demuestra que el examen de la constitucionalidad de las presunciones y las ficciones en materia tributaria no es un te-

<sup>343</sup> RTFJFA, quinta época, Sala Regional del Centro I (Aguascalientes), año III, t. II, núm. 36, diciembre de 2003, tesis V-TASR-XXIX-950, p. 649. Juicio núm. 405/03-04-01-3. Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de agosto de 2003, por unanimidad de votos. Magistrado instructor: Juan Carlos Gómez Velásquez. Secretaria: Ma. Teresa Sujo Nava.

<sup>344</sup> RTFF, tercera época, Pleno, año II, núm. 23, noviembre de 1989, tesis III-TASS-1320, p. 25.

ma acabado, ni tampoco da muestras de uniformidad de criterios, ni doctrinales ni jurisprudenciales.<sup>345</sup>

Como se ha visto, la mayoría de los sistemas jurídicos establecen un deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, y se autoriza al legislador para que diseñe un sistema tributario justo, adoptando las medidas que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Luego entonces, los límites sobre los cuales el legislador tributario puede actuar están dados, por una parte, por la serie de derechos que protegen a los ciudadanos otorgándoles certeza jurídica, y, por otra, los intereses del fisco regidos por la necesidad de la recaudación.

También se ha analizado que algunas de las herramientas con las que trabaja el legislador son precisamente las presunciones y ficciones.

El estudio de la constitucionalidad de las presunciones y ficciones tributarias debe partir de su clasificación básica, es decir, presunciones *iuris tantum*, *iuris et de iure* y ficciones, ya que, como se ha analizado, tienen características distintas.

Las ficciones y las presunciones absolutas son las que despiertan mayor incertidumbre sobre su constitucionalidad; al ser éstas instituciones de derecho sustantivo, se les confronta con los principios de justicia material,<sup>346</sup> y en forma más precisa con los principios de equidad, o capacidad contributiva, dependiendo de cada Constitución.

El *quid* del asunto radica en determinar si se irrumpe la seguridad jurídica cuando el legislador, mediante la creación de presunciones y ficciones, toma como base una capacidad económica presunta o una capacidad económica irreal, incierta. Y si la capacidad contributiva, y, por ende, la capacidad económica, debe ser susceptible de ser probada.

<sup>345</sup> Resulta muy interesante el estudio que sobre distintos criterios jurisprudenciales italianos contrapuestos presenta Enrico de Mita en "Presunzioni fiscali e Costituzione", *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, San Marino, Maggioli Editore, 1985, pp. 23-37.

<sup>346</sup> Sánchez Pino, Antonio J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Huelva, Universidad de Huelva, 1995, pp. 112 y 113; Rozas Valdés, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, p. 47; Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995, pp. 25 y ss.; Marín-Barnuevo, Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, pp. 227 y ss.



Por un lado, se ha adoptado la figura de la necesidad del establecimiento de presunciones y ficciones con el fin de evitar la evasión fiscal, que de otro modo aparece como ineludible, apoyando la satisfacción del interés fiscal, y también, desde ese punto de vista, dando cumplimiento a un reparto justo de las cargas públicas, ya que de ese modo se obliga a tributar a quien —de no ser mediante una presunción absoluta o una ficción— no aportaría contribución alguna. En principio, bajo el cobijo de este punto de vista las presunciones y las ficciones están motivadas también por razones de equidad y técnica legislativa.

Por otra parte, la exclusión de la prueba en contra, característica de las presunciones absolutas y las ficciones, rompe el vínculo que debe existir entre obligación y presupuesto económico, provocando eminentemente una ruptura de certeza jurídica, ya que no se están tomando índices reales de manifestación de riqueza; no hay probablemente una capacidad económica ni tampoco una capacidad contributiva.<sup>347</sup>

El interés fiscal no puede anular el principio de capacidad contributiva; uno debe coexistir con el otro; son parte de un mismo sistema; ambos son principios constitucionales del mismo aspecto.

Al respecto, Moschetti señala:

...la ley debe estar estructurada de modo que impida la evasión, pero no todo medio es idóneo para lograrlo. No sólo debe salvaguardarse el interés de la hacienda sino también el del contribuyente en aportar sólo cuando cuenta con una capacidad contributiva. El requerimiento de la capacidad contributiva es quebrantado no sólo cuando no se gravan ciertas manifestaciones, sino también cuando la contribución a los gastos públicos sea vinculada a riquezas inexistentes.

La presunción legal es legítima si evita que escapen en todo o en parte a la imposición sujetos de capacidad contributiva; pero se convierte en ilegítima si consiente que contribuyan a los gastos públicos incluso sujetos privados de aquélla.<sup>348</sup>

Las presunciones fiscales absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales: en efecto, al conectar el pago con hechos, sujetos o valores cuya existencia no está comprobada, ni

<sup>347</sup> Mita, Enrico de, *op. cit.*, nota 203, p. 23.

<sup>348</sup> Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 324.

es sucesivamente comprobable, no garantizan que la contribución de todos se mida en razón de su capacidad efectiva.<sup>349</sup>

Por tanto, se advierte que son ilegítimas aquellas presunciones fiscales absolutas y relativas que no estén lógicamente justificadas o no consientan con suficiente amplitud la prueba en contrario.

Es importante atraer a esta discusión el concepto de capacidad contributiva presunta creada por la jurisprudencia italiana, conforme a la cual no se violenta el principio de capacidad contributiva cuando la imposición se basa en índices determinados de manera presunta, siempre que se cubrieran tanto el criterio de la lógica y de la racionalidad; es decir, que no se establecieran las presunciones de un modo arbitrario, sino que se justificaran “razonablemente”, como el criterio de la normalidad, según el cual los hechos elegidos como índices reveladores de capacidad económica conllevasen esa característica en la generalidad de los casos.<sup>350</sup>

Como se puede observar, la Corte Costituzionale prácticamente justifica el uso de las presunciones sustentadas en criterios muy subjetivos para la calificación de la capacidad económica y contributiva; por lo tanto, no se garantiza el cabal cumplimiento de dicho principio. Este criterio aparece matizado en otras resoluciones, y el máximo intérprete de la Constitución italiana decide que son incompatibles las presunciones absolutas con el principio de capacidad contributiva regulado en el artículo 53 de la Constitución, al considerar que el principio de capacidad contributiva responde a la exigencia de garantizar que toda contribución esté sustentada en índices de riqueza que sean ciertos. Además, que debe dejarse abierta la posibilidad a la prueba en contrario cuando la determinación se fundamente en algún tipo de presunción.

A través de la sentencia 42 de 1980, el mismo órgano manifestó que las presunciones deben fundarse sobre índices concretamente reveladores de riqueza, es decir, hechos reales, de modo que la imposición no tenga una base ficta.

Más tarde, la Corte modificó su postura manifestando la inadmisibilidad de la presunción absoluta en materia tributaria.<sup>351</sup>

<sup>349</sup> *Ibidem*, p. 323.

<sup>350</sup> Todos estos criterios establecidos por la Corte Costituzionale: sentencias 109/67, del 12 de julio; 107/71, del 26 de mayo, y 99/68, del 16 de julio, entre otras.

<sup>351</sup> Sentencia 103/1991.

Más o menos en el mismo sentido se ha expresado la Suprema Corte de Justicia de México:

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO. Dicho precepto, al establecer: “Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por préstamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos préstamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación. Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate”, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio, ya que no modifica su patrimonio, *no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente* y, por consiguiente, no es indicativo de su capacidad contributiva.<sup>352</sup>

PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL FIJAR LA BASE DEL IMPUESTO EN LAS CONTRAPRESTACIONES POR EL USO O GOCE TEMPORAL DEL INMUEBLE ATENDIENDO AL FACTOR 10.0. El tercer párrafo del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufrió una modificación mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en la que otorgó a los ayuntamientos de los municipios la facultad de proponer, en el ámbito de su competencia, las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, entre otros elementos base de la tributación. Si bien dicho precepto se refiere a los ayuntamientos, también lo es que su interpretación

<sup>352</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Pleno, mayo de 2001, t. XIII, tesis P./J. 72/2001, p. 6.

armónica con el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso *b*, último párrafo, así como el apartado H, que prevén que para la hacienda pública del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa deberá adoptar los principios consignados en el segundo párrafo del inciso *c* de la fracción IV del aludido artículo 115, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y régimen orgánico, y que las limitaciones que la norma suprema contempla para los estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal, permite concluir que la citada Asamblea debe ajustarse a los lineamientos de la reforma al invocado artículo 115. Ahora bien, el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, en vigor a partir del uno de enero del año dos mil dos, establece que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción primera de dicho precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal; al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, aplicándose la tarifa del artículo 152, fracción I, del citado código tributario. Este artículo viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pues la determinación de su base gravable con apoyo en las contraprestaciones que se perciben o del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles da como resultado una *base ficticia* que en realidad no refleja la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, al no guardar la base “de rentas” una relación directa con el hecho imponible, esto es, con la propiedad o posesión del inmueble cuya base gravable debe sustentarse en valores de mercado del bien. Por lo que se refiere al principio de equidad, también lo transgrede el impuesto en cuestión, en virtud de que, partiendo del supuesto de que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un bien inmueble, la distinción que hace el precepto al prever un diverso método de obtención de la base, no fundamentado en el valor de mercado del bien, para quienes otorgan el uso o goce temporal, en contraposición a quienes no lo hacen, no encuentra justificante alguna, dando así un trato desigual a sujetos que en igualdad de circunstancias, entendiéndose tenencia o propiedad de inmuebles, se encuentren regulados por una misma hipótesis de causación. Además, en la reforma que sufrió el citado artículo 149 y que entró en vigor el primero de enero del año dos mil dos, se insertó el factor 10.0, que antes no se encontraba previsto; sin embargo, la Asamblea Legislativa, en la exposición de motivos de esa modificación, se abstuvo de señalar las razones, causas o motivos por los que determinó introducir tal factor, así co-

mo los lineamientos conforme a los que se fijó, lo que se traduce en inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del impuesto desde el momento en que desconoce la causa de inclusión del referido elemento.<sup>353</sup>

Aun cuando los criterios jurisprudenciales antes transcritos no hacen alusión expresamente a las presunciones, permiten observar que el Poder Judicial mexicano no admite el cobro de contribuciones sino mediante bases ciertas e índices de capacidad económica reales.

En España, el Tribunal Constitucional —sentencia 76/1990— ha dicho que el artículo 31.1 de la Constitución, al configurar el deber tributario como deber constitucional, “está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”.<sup>354</sup> Y en la sentencia 110/84 del 26 de noviembre se enfatiza que dadas las circunstancias económicas del país, se hace necesaria una aportación equitativa de parte de sus gobernados, ya que de otra forma se produciría una distribución inequitativa de la carga fiscal en donde no aporten quienes sí debieran hacerlo.

Luego entonces, el sentir de los tribunales en varios países es que es necesaria la recaudación, pero bajo un esquema justo. No puede perseguirse una finalidad recaudatoria soslayando los principios constitucionales en materia tributaria.

Regresando al tema de las presunciones y enlazándolo con estas reflexiones, De Mita opina que para que una presunción sea considerada legítima debe poseer las siguientes características:

<sup>353</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, marzo de 2003, t. XVII, tesis I.1o.A. J/12, p. 1587. Véase: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, agosto de 2002, t. XVI, p. 1344, tesis I. 2o. A. 31 A, de rubro: “PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE REGULA LA FORMA DE CALCULAR DICHO IMPUESTO CUANDO SE TRATE DE CONTRIBUYENTES QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE UN INMUEBLE, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD TRIBUTARIAS, CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 43/2003, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

<sup>354</sup> Eserverri Martínez, E., *op. cit.*, nota 346, p. 26.

- 1) Debe respetar el principio según el cual el contribuyente tiene derecho a concurrir a los gastos públicos, sólo en cuanto sea poseedor de una efectiva capacidad contributiva (para lo cual debe existir un hecho base cierto) y de idoneidad al pago del impuesto, entendiéndose por idoneidad la realización del hecho imponible.
- 2) Su correspondencia con la experiencia común, es decir, que se trate de una consecuencia lógica para la mayoría.
- 3) Su función antifraude.
- 4) Si se trata de una presunción simple, deberá ser grave, precisa y concordante.

No es suficiente que la administración realice una comprobación con un solo hecho indiciario; se requiere una valoración, con referencia a la actividad desarrollada, del grado de representatividad que ese solo elemento tiene con respecto al resto.

- 5) Serán inconstitucionales las disposiciones de ley que alteren la entidad de la obligación tributaria; es decir, cuando la forma de la presunción sirva para ocultar una sanción impropia (es decir, un mayor impuesto).
- 6) Si el *quantum* es dado por la presunción de elementos probables, la prueba contraria debe ser siempre admitida.<sup>355</sup>

También es importante —puntualiza Eserverri— que las normas que regulan la gestión o aplicación de los tributos deben inspirarlas los mismos principios constitucionales en su conjunto.<sup>356</sup>

El ejercicio y el desarrollo de las potestades administrativas en orden a la materialización del deber de contribuir al gasto público ha de confiarse a la observancia en las conductas administrativas, tomando en cuenta los derechos fundamentales del ciudadano que la Constitución establece; la garantía de esos derechos no permite extrapolar su ejercicio para aducirlo allí donde tienen escasa eficacia jurídica. En el desarrollo del procedimiento tributario y en la confección de las reglas que lo prescriben son de obligada observancia los derechos que protegen al ciudadano, y si la aplicación de éste se hace conforme a derecho, se impedirá que sean traídos a colación por quienes consideran que les han sido transgredidos por la conducta de los órganos de la administración.

<sup>355</sup> Mita, Enrico de, *op. cit.*, nota 203, pp. 31-35.

<sup>356</sup> Eserverri Martínez, E., *op. cit.*, nota 346, p. 27.

Si la ficción jurídica se emplea para combatir el fraude a la ley, se considerará compatible con los postulados de la seguridad jurídica, merced a que la norma que contiene una ficción jurídica, al crear “su propia” realidad, permite prescindir de la norma de cobertura y acudir a la aplicación de la norma defraudada.

Si el objetivo de la norma que establece una presunción *iuris et de iure* es facilitar la actuación probatoria de los órganos de la administración encargados de la aplicación del tributo, cuando la confusión de las relaciones o los actos jurídicos concretos resulta ser de tal magnitud que haría imposible esclarecer el contenido de esas relaciones o actos con el fin de comprobar aquella que interesa a los efectos de gestión del tributo, se podrá considerar que es compatible con los postulados de la seguridad jurídica.

La norma que contiene una ficción en derecho tributario altera la realidad de las cosas para crear su propia realidad jurídica. En palabras del profesor Pérez de Ayala, “la función de la ficción legal es establecer lo que debe ser”,<sup>357</sup> equiparando algo que se sabe desigual; sin embargo, su inconstitucionalidad puede acontecer por resultar contraria a los principios materiales de justicia tributaria. Mientras que en las presunciones absolutas los potenciales matices de inconstitucionalidad que puedan apreciarse del tenor de sus normas reguladoras habrá de deducirlos de los postulados que regulen al progreso del procedimiento administrativo creado para la aplicación del tributo, sin menoscabo de las garantías individuales garantizadas en la Constitución.

Las ficciones, desde el momento en que hacen que el hecho imponible de una determinada figura no coincida con su objeto o realidad en la que verdaderamente se basa ese impuesto, van a ser un vehículo para el legislador para establecer supuestos de conflictos de imposición encubiertos en el derecho.

Hasta ahora, la doctrina ha llegado a descubrir la funcionalidad de las ficciones en el derecho tributario a través de tres supuestos:

- 1) Ficciones como técnica de reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho.

<sup>357</sup> Pérez de Ayala, José Luis, “Prólogo” a la obra de Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines...*, cit., nota 114, p. 9.

- 2) Ficciones al servicio de la eficacia del tributo, en el plano de su gestión o recaudación.
- 3) Ficciones como instrumento contra el fraude a la ley tributaria.

Pérez de Ayala añade una cuarta: en cuanto que a través de ellas se consigue que una figura tributaria vaya a incidir, de una manera encubierta, sobre una realidad económica ya gravada por el legislador.<sup>358</sup>

Para identificarlo, el autor establece una serie de requisitos al mismo tiempo que trabaja sobre un ejemplo del impuesto sobre sociedades (IS) y el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (IBIIMA). Los requisitos son:

- a) Existencia de dos figuras con hechos imponibles diferentes.

IS, cuyo hecho imponible queda constituido por la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen.

IBIIMA, cuyo hecho imponible viene configurado por la titularidad por las personas jurídicas de elementos afectos a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica, de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a los de comunicaciones telefónicas o telemáticas, siempre que esos elementos se encuentren situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y que esa titularidad se mantenga al 31 de diciembre de cada año.

- b) Las dos figuras con hechos imponibles diferentes deben basarse en el mismo objeto o la misma realidad económica. Es decir, que incidan sobre una misma manifestación de la capacidad económica.

El primero, IS, grava la renta neta obtenida por las personas jurídicas, recayendo el gravamen sobre una manifestación de riqueza. Pero en el segundo impuesto no se da esa coincidencia, ya que lo que grava es la renta bruta procedente de su explotación; configurándose así el conflicto de imposición, dado que ambos gravan las rentas obtenidas por la sociedad.

<sup>358</sup> Véase Pérez de Ayala Becerril, Miguel, “Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 86, 1998, pp. 112 y 113.



- c) Uno de los impuestos alcance el gravamen de esa realidad económica mediante el mecanismo de la ficción. No sólo importa que se incida dos veces o más sobre ese mismo objeto, sino que además se haga de una manera oculta.

Concluido el ejemplo, se advierte que cuando ese conflicto de imposición es alcanzado por una figura tributaria receptora de una ficción, esa figura constituye, en sí misma, un ataque a la capacidad económica, ya que lo que pretende es establecer un segundo gravamen sobre un objeto económico gravado por un tributo anterior.<sup>359</sup>

En atención al ejemplo, se señala que el IBIIMA es un mero artificio que ataca a la capacidad económica, y no porque vaya a recaer sobre una auténtica manifestación de riqueza, que es la ganancia de renta, sino porque ello se hace a través de una ficción.<sup>360</sup>

También cabe señalar aquí que entre las múltiples funciones de la ficción ubicamos la de generar auténticos solapamientos tributarios bajo una misma materia objeto de imposición, contraviniendo la disposición que prohíbe el conflicto de imposición (doble tributación) entre impuestos estatales y autonómicos.

Los requisitos que deben concurrir para que pueda manifestarse la doble imposición encubierta son: la existencia de dos o más figuras impositivas con hechos imponible diferentes, pero que se basan en una misma realidad económica, y a partir de ahí, que en una de las figuras impositivas aparezca la técnica ficticia, que es precisamente la que producirá un posible conflicto de doble imposición.<sup>361</sup>

La autoridad administrativa que tiene a su cargo la aplicación de una o más presunciones en la etapa de la gestión puede abstenerse de hacerlo cuando le consta que la verdad material es distinta de la verdad formal planteada a través de la presunción prevista en la norma. No sucederá lo mismo cuando de ficciones jurídicas se trate, pues bajo ese supuesto se estará frente a instituciones de derecho material, en donde el órgano administrativo debe aplicar la norma que contiene la ficción sin cuestionarse si el resultado alcanzado corresponde o no con la verdad material.

<sup>359</sup> *Ibidem*, p. 120.

<sup>360</sup> *Ibidem*, p. 121.

<sup>361</sup> Gutiérrez, Miguel, “La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, abril-junio de 2002, p. 237.

La línea divisoria entre la ficción jurídica y la presunción absoluta<sup>362</sup> es extremadamente tenue, por lo que se hace lógico que los postulados para calificar la constitucionalidad de la presunción absoluta sean también los de justicia material del tributo.

Esto último se enfatiza cuando la doctrina más autorizada en la materia pugna por que el efecto jurídico más eficaz se alcanza con la combinación, en una misma norma, de la presunción y la ficción, para que la función procesal que cumple la presunción, aliviando de la carga de probar ante la evidente constatación de un hecho que se toma como base de ella, se vea complementada con el efecto material de la ficción por virtud de la cual el hecho presumido se convierte en un hecho jurídico.<sup>363</sup>

En este tenor, Pugliese opina que: "...las presunciones absolutas andan a caballo entre el derecho formal a la acción probatoria y el derecho material que crea efectos jurídicos sustantivos. Tales presunciones —señala el autor— no representan medios de prueba pertenecientes al derecho formal, sino hechos jurídicos materiales a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración”.

Las ficciones jurídicas desvirtúan el reparto justo de la carga tributaria cuando se implantan desvinculadas de los índices de capacidad económica reales.

Las presunciones legales absolutas rompen los postulados de justicia tributaria cuando la relación entre el hecho conocido y el que se presume sea incongruente según las reglas de la lógica jurídica, de modo tal que no sea posible establecer entre uno y otro la relación entre la causa y su efecto.

En el campo de las presunciones legales absolutas, es esa carencia de proporcionalidad entre lo que se presume y el razonamiento a través del que se alcanza la presunción lo que determina su posible inconstitucionalidad.

El derecho a la prueba, que forma parte de otro principio constitucional, es también puesto en tela de juicio cuando del establecimiento y apli-

<sup>362</sup> Ambas se utilizan para resolver problemas de definición legal, pero cuando se emplean de este modo deben estar “suficientemente justificadas por la imposibilidad de sustituirlas por un concepto jurídico nuevo, que las haga innecesarias”. González García, E., “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61/1992, p. 49.

<sup>363</sup> Pérez de Ayala, José Luis y Eseverri Martínez, E., *op. cit.*, p. 34.

cación de presunciones absolutas y ficciones se trata, ya que este tipo de instituciones, al parecer de algunos tratadistas, anula radicalmente el derecho del individuo a presentar pruebas, afectando su defensa. Y nuevamente se argumenta con justa razón que los intereses recaudatorios del Estado no son motivo suficiente para violentar esta garantía.<sup>364</sup>

Finalmente, para otros estudiosos:

...el modo de oponerse a la norma de ficción no debe ser alegar la indefensión porque la norma de ficción impide aportar cualquier medio de prueba, sino argumentar su posible inconstitucionalidad en razón a los principios materiales que ordenan la justicia en la contribución al sostenimiento al gasto público.

La norma de ficción nunca puede provocar indefensión, entendiendo el término como imposibilidad de ejercitar acción probatoria alguna, pues la norma de ficción al crear su realidad jurídica ha querido evitar la verdad precisa, plena y convincente que pudiera derivar de la prueba demostrativa de que la verdad formal ideada por la norma de ficción no se corresponde con la verdad material aportada a través del ejercicio de la prueba.<sup>365</sup>

#### IV. CONCLUSIONES

Primera. Fraude a la ley, simulación, elusión, evasión y defraudación fiscales son problemas que aquejan a todos los fiscos en la actualidad, impidiendo una adecuada recaudación y, en consecuencia, dando lugar a la falta de recursos públicos para satisfacer las demandas públicas.

Segunda. Los instrumentos jurídicos empleados para combatir dichos conflictos pueden percibirse en la etapa de creación de la norma, tareas de técnica legislativa, y en la fase de aplicación del derecho.

Tercera. Dentro de esta gama de herramientas jurídicas destacan las presunciones y las ficciones legales, las cuales han tenido dos finalidades primordiales: la adecuación a la realidad económica de los elementos de la obligación tributaria en su faceta sustantiva, y la posibilidad de

<sup>364</sup> Ferreiro Lapatza, J., "Le procedure dei metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *Convengo di Studi sull'accertamento tributario nella Comunità Europea: l'esperienza della Spagna*, Universidad de Bolonia, Facultad de Derecho, junio de 1992, p. 135.

<sup>365</sup> Eserverri Martínez, E., *op. cit.*, nota 346, p. 42.

una recaudación exitosa en los casos carentes de información. Sin embargo, el establecimiento de presunciones y ficciones no está exento de dificultades, y frecuentemente provoca dudas sobre su constitucionalidad.

Cuarta. El problema de fondo de las presunciones legales absolutas es que, en la reacción contra el fraude de ley, el legislador configura hechos representativos de los hechos imponibles por asimilación, pero sin que aquéllos manifiesten una equivalencia válida desde el punto de vista de la capacidad económica. Se gravan, como si fuesen hechos imponibles, hechos que, en todo caso, representan el comportamiento elusivo del contribuyente.

Quinta. La utilización de la ficción, acumulada y coordinada con una presunción legal absoluta, es destacada por Pérez de Ayala como “técnica que permite luchar contra los casos más frecuentes de fraude a la ley tributaria de tan difícil solución por otros medios”.

Sexta. La aplicación de la analogía, aun cuando doctrinalmente se le ha otorgado una lejana posibilidad de eficacia como instrumento en contra del fraude a la ley, legalmente no tiene éxito, ya que afortunadamente no puede utilizarse para ampliar los límites del ámbito material del hecho imponible.

Séptima. Las presunciones absolutas y las ficciones contenidas en normas jurídicas sustantivas están frecuentemente sujetas a un análisis constitucional y se confrontan fundamentalmente con los llamados principios de justicia material, de entre los cuales sobresalen el de capacidad contributiva o equidad tributaria y el de legalidad.

Octava. La igualdad, en la mayoría de los sistemas jurídicos, se constituye como un valor superior en los ordenamientos que han de proyectar su eficacia no sólo desde el punto de vista formal —igualdad en y ante la ley—, sino también sustancial, ordenando a los poderes públicos promover las condiciones para hacerla efectiva.

Novena. La auténtica virtualidad que el principio de igualdad habrá de desplegar en las distintas relaciones jurídicas ha de localizarse en la aplicación e interpretación conjunta del mismo con el resto de los principios tributarios, y en especial con el de generalidad, proporcionalidad, equidad y no confiscación, todos ellos exponentes del principio general de justicia tributaria.

Décima. La capacidad contributiva ha sido el parámetro defendido en la doctrina, en la legislación y en la jurisprudencia de diversos sistemas jurídicos, para establecer un reparto justo de las cargas tributarias.

Decimoprimera. La progresividad sirve como un mecanismo para hacer efectiva la igualdad, atendiendo los distintos niveles de capacidad contributiva. La progresividad no demanda que todos los tributos sean necesariamente progresivos, sino sólo aquellos que sean necesarios para conseguir la progresividad del sistema en su conjunto.

Decimosegunda. Son ilegítimas todas las presunciones legales absolutas, en cuanto no puede considerarse efectiva una capacidad que no sea comparable de algún modo; las presunciones relativas son, en cambio, legítimas, con dos condiciones: que correspondan a criterios de lógica y que admitan la prueba en contrario dentro de límites suficientemente amplios.

Decimotercera. La legalidad consagrada en la mayoría de los sistemas tributarios tiene dos vertientes: por un lado, la garantía que tiene todo gobernado consistente en que toda actividad desempeñada por un órgano público debe estar sustentada en una norma jurídica y, por el otro, el principio de que todo tributo debe establecerse a través de una ley *strictu sensu*, y esta creación legislativa debe abarcar, cuando menos, los elementos esenciales del tributo.

Decimocuarta. Cuando el sistema tributario no se adecua a la economía en la que se requiere aplicar, la solución es la reforma legislativa, pero estas enmiendas siempre se retrasan y las ventajas en su aplicación son extemporáneas, lo que perjudica la imagen del organismo recaudador, perjudica la conducta de los contribuyentes y crea un ambiente favorable para la evasión.

Decimoquinta. La función de la presunción es la de dar certeza y simplicidad a la relación tributaria. La presunción es una verdad jurídica al establecer como ciertos, hechos de difícil comprobación.

Decimosexta. La utilización excesiva de presunciones y ficciones, muchas veces poco prudente, puede poner en peligro no sólo los principios de capacidad contributiva e igualdad, sino también el propio principio de reserva de ley.