

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS



**ANÁLISIS DE LA LEGALIDAD DE LAS ECONOMÍAS DE OPCIÓN
EN MATERIA TRIBUTARIA**

Trabajo terminal

**Que para obtener el diploma de
ESPECIALIDAD EN FISCAL**

Presenta:

WILFRIDO GÁLVEZ PALACIOS

Asesor:

Dr. OSWALDO GUILLERMO REYES MORA

DEDICATORIAS

Le dedico con mucho cariño esta tesis a:
Mis compañeros del grupo de Especialidad,
Maestros que nos impartieron clases,
Nuestra Alma Mater: la Universidad Autónoma de Baja California.

AGRADECIMIENTOS

A mis compañeros de grupo,
por los conocimientos aportados
por cada uno, enriqueciendo las clases.

Al Mtro. Oswaldo G. Reyes Mora,
por avivar en mi el deseo de superación
e interés por la materia fiscal así como su
apoyo en la elaboración de este proyecto.

A la Mtra. Esther E. Corral Quintero,
por sus importantes comentarios y asesorías.

RESUMEN

“Nullum tributum sine lege”: No puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca, expresa el máximo principio de reserva legal respecto del principio de legalidad tributario establecido en el Artículo 31°. en su Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así mismo nuestra Constitución por razón del artículo 5° concede a toda persona la libertad de dedicarse a ejercer la profesión que desee en pleno ejercicio de la autonomía de su voluntad.

En este trabajo de investigación, se analizan de una manera detallada todos los aspectos trascendentales desde su origen constitucional, por la cual se otorgan garantías y derechos a los particulares de decidir de manera libre la forma de obtener un patrimonio siendo lícito, así como el nacimiento de la obligación de contribuir para los gastos públicos y la aplicación de los elementos del Derecho Tributario, que proporcionan la seguridad jurídica en la actuación del contribuyente.

Conoceremos algunas de las reacciones doctrinales por medio de los cuales se ha dado lineamiento a la forma de la determinación de las cargas tributarias, así como las responsabilidades y normas de carácter ético que como profesionales se tiene hacia la sociedad y hacia quien patrocina los servicios del Contador Público como consultor fiscal.

Del mismo modo se describen algunos tipos de personas reconocidas por el Sistema Jurídico Mexicano de las que se pueden instituir economías de opción en materia tributaria.

Se analizará que si bien es cierto que la economía de opción puede entintarse de rasgos de elusión fiscal, no siempre la evasión del pago de un tributo se convierte en una ilicitud en razón de que la economía de opción puede ejercerse con toda naturalidad por el contribuyente (sujeto pasivo), y sumado a ello, el que la misma se ejecute

cumpliendo todos los elementos intrínsecos a la economía de opción, tales como los soportes legales, documentales, asientos financieros y contables.

Comprenderemos como la generación de ahorro tributario es legítimo a través de las diversas economías de opción que puedan aplicar los contribuyentes, ya sea con estímulos, créditos, exenciones (parciales o totales), regímenes preferenciales, diferimiento del pago del tributo, compensaciones, entre otros esquemas.

La Economía de Opción, no consiste, ordinariamente, en elegir entre varias normas aplicables a un mismo caso, sino en la libertad para contratar incluyendo entre los motivos el elemento fiscal.

El adecuado conocimiento y aplicación de los principios constitucionales y de las normas relacionadas con el Derecho Tributario, ética y capacitación permanente, proporciona la seguridad jurídica necesaria al contribuyente para tener la libertad de elegir en base a sus prioridades, el tipo de actividad o “Economía de Opción” a desarrollar, que dé como resultado un eficiente manejo de sus finanzas y la justicia en el pago de sus impuestos.

ÍNDICE

	Página
AGRADECIMIENTOS	i
RESUMEN	ii
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	1
1.1. Antecedentes.	2
1.2. Definición del problema.	4
1.3. Justificación.	5
1.4. Objetivos.	6
1.5. Supuestos.	6
CAPÍTULO II: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS	7
2.1. Derecho Tributario	8
2.1.1. Concepto del Derecho Tributario	8
2.1.2. Fuentes del Derecho Tributario	8
2.1.3. Principios Generales de Derecho, limitaciones constitucionales y garantías que rigen en materia fiscal.	11
2.2. Conductas que tienden al pago de los tributos.	16
2.2.1. La libre autonomía de la voluntad.	16
2.2.2. El hecho generador de la obligación tributaria.	18
2.2.2.1. Características del hecho generador.	
2.2.3. Retroactividad de las leyes tributarias.	19
2.2.4. Elusión tributaria y Fraude Fiscal.	20
2.3. Economía de Opción.	22
2.3.1. Conceptualización de la Economía de Opción.	22
2.3.2. La interpretación y el peso de la misma en la aplicación de las economías de opción.	25
2.3.3. Tipos de economías de opción.	26
2.3.4. Reacciones doctrinales para resolver el problema de la inseguridad jurídica en materia de economías de opción.	26
2.3.5. Legitimidad dentro del ámbito propio de aplicación.	30
2.3.6. 140 distintos tipos de personas reconocidas por el Sistema Jurídico Mexicano.	31
2.4. Ética en la aplicación de las economías de opción.	34
2.4.1. Código de Ética Profesional.	34
2.4.1.1. Responsabilidad hacia la Sociedad.	34
2.4.1.2. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.	35
2.4.1.3. Normas del Contador Público como consultor fiscal.	35
CAPÍTULO III: MÉTODO	37
CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y RECOMENDACIONES	39
FUENTES DE CONSULTA	42

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. ANTECEDENTES

Los ciudadanos tienen, dentro del estado de derecho, la protección de diversas leyes para que la autoridad actúe siempre e invariablemente dentro de las disposiciones legales, o sea, ejecute actos legales y su actuación esté dentro de los lineamientos jurídicos. En México tenemos ese estado de derecho y a los contribuyentes de los gastos públicos deberá asistirle dicho derecho y la actuación de la autoridad dentro de la legalidad.¹

La actual crisis financiera y económica de nuestro país, obliga aún más a buscar las diversas herramientas financieras con el objetivo de mejorar en las finanzas. Del mismo modo, tenemos el derecho, pero sobre todo la obligación de buscar dentro de las diversas disposiciones legales, las herramientas jurídicas para el logro del cumplimiento proporcional y equitativo del entero del tributo por las operaciones realizadas.

La aplicación de las opciones fiscales más adecuadas a las prioridades del contribuyente dentro de las disposiciones legales, dará como resultado una optimización en el pago de los impuestos y la seguridad jurídica necesaria para continuar creciendo con la tranquilidad de cumplir cabalmente con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución) de contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Desde que Larráz consagró en los años 50 la expresión de economía de opción como representativa de las múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte fiscalmente menos onerosa, se ha aceptado pacíficamente, por la mayoría de la doctrina, que resulta perfectamente admisible incorporar la componente tributaria en los procesos de toma de decisiones. La economía de opción es el trasunto² tributario de la autonomía

¹ Reyes Mora, Oswaldo Guillermo. 2000. *Estudio de las Opciones Legales fiscales*. Editorial Tax Editores Unidos, SA de CV. DF. México.

²Trasunto.- (Del lat. transumptus, part. pas. de transumere, tomar de otro). 1. m. Copia escrita de un original. 2. m. Imitación exacta, imagen o representación de algo.

de la voluntad de Código Civil, es el concepto que describe el derecho inalienable de los sujetos de Derecho privado a establecer entre los vínculos negociales que crean convenientes y a hacerlo de al forma y manera que les resulte más beneficiosa. Actuar de esa forma, lejos de constituir una aberración, es un síntoma de racionalidad económica. Los ciudadanos toman, a menudo, decisiones que están influidas por la existencia de la fiscalidad. Por ejemplo, un empresario puede decidir realizar una inversión y pagarla al contado o concertar un préstamo bancario o bien instrumentar un contrato de arrendamiento financiero. Si lo que le decide por una u otra fórmula es el beneficio fiscal que obtenga, nadie podrá afearle su conducta. Un abogado ejercicio puede desarrollar su profesión como profesional libre, o en asociación con otros, o como asalariado. Si opta por una de estas alternativas teniendo en cuenta el respectivo régimen fiscal, demostrará actuar con inteligencia.³

“En 1952, José Larráz propone acuñar el concepto economía de opción para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario. Aunque dedica al tema unas pocas líneas, el concepto pasará a engrosar nuestro acervo jurídico como la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociales fiscalmente menos onerosas.⁴”

El contribuyente para pagar sus impuestos tiene la plena libertad de hacerlo aplicando las opciones que existen atendiendo siempre las disposiciones legales y entre estas opciones encontramos la posibilidad de decidir cuál será el hecho generador del tributo, dicho de otro modo, se puede elegir de manera pensada el mejor camino para llegar a nuestro objetivo.

En la materia tributaria, las herramientas son las que contiene el Derecho

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición

³ Pont Clemente, Joan-Francesc. 2002. *Publicado en Temas Tributarios de Actualidad*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid, España.

⁴ Pont Clemente, Joan-Francesc. 2006. *La Economía de Opción*. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, España.

Positivo Mexicano y el Internacional. Dentro del ámbito jurídico encontramos diversidad de economías de opción, (opciones legales y fiscales), y así también diversidad de herramientas jurídicas que se pueden utilizar en el momento adecuado y el tiempo necesario. Es importante señalar que estas economías de opción son de infinita utilidad y necesidad, ya que con ellas se puede abatir, atenuar o en última instancia diferir la carga tributaria que incide en las finanzas de los contribuyentes, y como diría un financiero, el en “flujo de efectivo” necesario para la toma de decisiones de calidad, así como en el capital de trabajo.⁵

Opciones existen, lo que necesitamos todos como contribuyentes es conocer el derecho, conocer lo que no tenemos prohibido que por lo tanto tenemos permitido.

1.2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

El sistema tributario mexicano es sumamente complejo por tres razones fundamentales:

1. El conglomerado de ordenamientos que deben cumplirse.
2. Las publicaciones periódicas de naturaleza administrativa, y
3. La falta de educación contable y tributaria de las autoridades que componen la hacienda pública.

La mayoría de los ciudadanos y en particular los contribuyentes, desconocen sus mínimas garantías individuales, por lo que no saben de las tutelas jurídicas que radican en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como consecuencia de ello, se permite que la autoridad maneje los telares de las leyes o reglamentos a su antojo, esto aunado a la falta de la cultura de la Defensa Fiscal; muchos profesionistas, olvidan que la Constitución es la madre de todas las leyes y ordenamientos de cualquier carácter en particular, en ocasiones anteponen la famosa Resolución Miscelánea por encima de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y hasta del mismo Código Fiscal de la Federación.

⁵ Reyes Mora, Oswaldo Guillermo. 2009. *Herramientas que la modernidad nos permite utilizar en las economías de opción*. Publicado en Tomo 6 de la Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales-Fiscales (pág. 7). DF. México.

La mayoría de los asesores e intérpretes de las normas regulatorias impositivas, dan por sentado muchos de los supuestos por costumbre o simple confianza en los sistemas informáticos, lo cual es un franco error puesto que los software contables están muy mal configurados y ninguno de ellos tiene congruencia contable contra la contabilidad fiscal, puesto que confunden supuestos contables financieros con aspectos jurídicos contables fiscales, situaciones que son totalmente distintas y con efectos de pago también distintas.

El mundo de los impuestos en México exige asesores tributarios integrales, éticos y sobre todo con un amplio conocimiento del mundo legal que incide en la práctica aplicación diaria de los tributos.

Principalmente la oposición a realizar la planeación fiscal, dentro del análisis de las economías de opción, se origina por parte de algunos profesionales que no han practicado la misma y que en su caso desconocen la realidad jurídica, confundiendo ésta con lo que se dice de evasión y elusión fiscal.

¿Practicando una Economía de Opción, La autoridad deberá considerar al contribuyente como un evasor fiscal, si las operaciones se realizan como las propias leyes lo establecen?

1.3. JUSTIFICACIÓN

Este problema de investigación es significativo ya que muchas de las veces los contadores o asesores fiscales de las empresas al no contar con un adecuado conocimiento de los aspectos legales de los impuestos, se dedican plenamente a cumplir con las disposiciones que emite la autoridad hacendaria, lo que en muchas ocasiones se encuentran fuera de la legalidad y son en perjuicio del empresario que contrata sus servicios.

Lo que se prevé hacer con la investigación es levantar del estado de indiferencia que en muchos casos se encuentran a los responsables de la determinación de los impuestos, quienes tienen el deber de cuidar en primer lugar el patrimonio del

contribuyente quien paga por sus servicios y confía plenamente en él y buscar las mejores alternativas para hacer rendir mejor su dinero con la menor carga tributaria posible.

Nadie tiene el deber público de pagar más de lo que la ley le exige.

1.4. OBJETIVOS

- ❑ Demostrar que el contribuyente, que diseña sus actividades, cumpliendo con el marco del ordenamiento jurídico y conforme a la autonomía de la voluntad, buscando la minimización del costo fiscal, está comportándose de forma perfectamente racional y socialmente admisible.

- ❑ Demostrar que el manejo de la Economía de Opción en materia tributaria es legal.

1.5. SUPUESTO (S)

Las economías de opción son legales.

CAPÍTULO II: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS

2.1. Derecho Tributario⁶

2.1.1. Concepto del Derecho Tributario

Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.⁷

2.1.2. Fuentes del Derecho Tributario

A) La Constitución.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el principio de la supremacía constitucional frente al resto de los componentes del ordenamiento jurídico, que sólo por su correspondencia a ella cobrarán eficacia jurídica.⁸

B) La Ley.

Es aquel acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas, abstractas, generales e impersonales.

Es la fuente más importante, sobre todo en virtud de lo dispuesto por los artículos 14 y 31 fracción IV de la Constitución. Consecuencia del principio de legalidad en lo relativo a la creación de los hechos imponibles y a todos los elementos y características de la obligación tributaria. La única fuente de derecho fiscal sustantivo es la ley. Las demás fuentes operan en derecho fiscal formal.

⁶ Murillo Cordero, Jorge Mario. 2000. *Texto de Derecho Fiscal*.

⁷ De la Garza, Sergio Francisco. 1989. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México, D.F.

⁸ Jiménez González, Antonio. 2009. *Lecciones de Derecho Tributario*. 10ª. Ed. Cengage Learning Editores, S.A. de C.V. México, D.F.

Principio de Legalidad.- Relacionado con la ley como fuente se encuentran este principio, el cual en términos estrictos es uno de los pilares de un Estado de Derecho.

En materia tributaria este principio se manifiesta bajo cuatro formas fundamentales:

- I. *Principio de primacía de ley.*- La ley en esta materia tiene una primacía absoluta sobre todas las demás fuentes y normas del Estado.

- II. *Principio de reserva material de ley.*- No puede haber otras normas aparte de la ley que den origen a tributos. Toda contribución debe ir precedida del acto soberano denominado ley, que haya seguido el procedimiento correspondiente. Es una ley la que debe definir los elementos esenciales del tributo:

- ✓ Sujeto
- ✓ Objeto
- ✓ Base
- ✓ Tasa o tarifa

No pueden dar nacimiento a contribuciones los reglamentos, ni definir los elementos antes señalados.

- III. *Principio de reserva formal de ley.*- Una norma solo puede ser modificada o variada por una norma de igual rango desde el punto de vista formal.

- IV. *Principio de legalidad de la administración hacendaria.*- Supone la total subordinación de los órganos de la administración hacendaria a los principios directrices establecidos en la ley.

Jerarquía de las leyes en nuestro estado de Derecho:

- a) Constitución Federal y los tratados internacionales ratificados por el Senado de la

República.

- b) Leyes orgánicas o reglamentarias de la Constitución Federal.
- c) Leyes ordinarias.
- d) Leyes orgánicas, reglamentarias y ordinarias del Estado.

C) El Reglamento.

Crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, así como que es dictado por el Poder Ejecutivo.

Su función usual es desarrollar y complementar en detalle las disposiciones de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación.

La derogación o abrogación de la ley reglamentada implica que el reglamento deja de tener vigencia.

Clases de reglamentos.

- I. Reglamentos jurídicos o normativos.- Aquellos que dan nacimiento a relaciones de supremacía general. Aquellas mediante las cuales se vincula el Estado con cualquier gobernado.
- II. Reglamentos administrativos o de organización.- Desarrollan la forma en la que se debe prestar el servicio o bien la estructura organizativa que se debe asumir a tal efecto.

D) Circulares.

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existente, pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos.

E) La Jurisprudencia.

La jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique descontar la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos.

F) La Costumbre.

Es la observancia contante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responde a una necesidad jurídica

G) Los Tratados Internacionales.

Con fundamento en el artículo 133 Constitucional, constituyen fuente de derecho, siendo la mayor parte de los existentes en esta materia referidos a la doble tributación.

H) Los Principios Generales De Derecho.

Son fuente de derecho en materia fiscal, en particular de acuerdo al artículo 14 constitucional, y así ha sido sostenido por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

I) La Doctrina.

También ha sido aceptada así por la jurisprudencia, como fuente válida de derecho.

2.1.3. Principios Generales de Derecho, limitaciones constitucionales y garantías que rigen en materia fiscal.

a) **Principio de contribución al gasto público.-**

Con este principio de lo que se trata es de la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, el Estado y el Municipio en el que se resida.

b) Principio de Generalidad.-

Se desprende fundamentalmente que todos deben pagar las contribuciones establecidas por el Estado, o en términos negativos, nadie debe estar exento del pago de las contribuciones constitucional y legalmente establecidas.

Este principio tiene como límite la capacidad contributiva: es la capacidad contributiva de los gobernados lo que debe señalar el límite superior del pago de los impuestos por parte de éstos. No se trata aquí de que todos paguemos los mismos impuestos, sino que de acuerdo con la capacidad contributiva, cada quien pague lo que corresponda a su actividad, por sus ingresos, o como persona física, trabajador, profesionista, por la propiedad, por el capital, etc.

c) Principio de Legalidad.-

Establece que las contribuciones que se tienen que pagar para los gastos públicos de la Federación, los Estados y los municipios deben estar establecidas por ley.

Este principio se traduce en que la ley que establece el tributo debe establecer cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria: hechos imponible, sujetos pasivos, objeto y cantidad de la prestación.

d) Garantía de Proporcionalidad y Equidad.-

Es importante señalar que estos elementos o principios, constituyen una garantía individual de los gobernados. La S.C.J.N. a establecido jurisprudencia (la número 541 de la Recopilación de 1955), que se mantiene vigente hasta la fecha, en los siguientes términos: "De acuerdo con el art. 31 fracc. IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea

proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esa no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos”.

La garantía en materia de impuestos:

- a) *Impuesto exorbitante y ruinoso.*- Se viola la garantía de proporcionalidad en los impuestos, cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.
- b) *Proporcionalidad y equidad.*- Lo esencial de estos principios es que se pague el impuesto conforme a la capacidad contributiva y que los contribuyentes que se encuentren en situación igual sean tratados igualmente.

Tenemos que el impuesto o contribución es proporcional y equitativo cuando afecta por igual, atendiendo a su capacidad contributiva “ a todos aquellos ciudadanos que se encuentren en una determinada situación establecida por la ley es decir, que en condiciones análogas, las leyes deben imponer gravámenes idénticos a los contribuyentes, y por ende, si reúnen tales requisitos de proporcionalidad y equidad, un impuesto no será privativo, ruinoso, exorbitante o desproporcionado para los obligados a su pago.

- c) *Doble tributación.*- Esto se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos establecidos en diversos actos legislativos, que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad titular del poder fiscal.

e) Principio de Igualdad ante las cargas fiscales y prohibición de leyes privativas.-

Todos somos iguales ante las cargas impositivas, por lo que cualquier disposición que libere de ellas a determinados sujetos será violatoria de este principio. Sin embargo la idea de igualdad no puede ser aplicada en un sentido estricto, por lo que se habla de trato igual entre los iguales y desigual entre los desiguales, todo lo cual nos conduce a la idea de

equidad.

f) Principio de Retroactividad.-

Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores.

- a) Las leyes impositivas solo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia, Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- b) La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.
- c) Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.

g) La Garantía de Audiencia.-

Esta se encuentra establecida en el art. 14 constitucional, determinándose que la misma se extiende no solo a las autoridades judiciales sino a las administrativas, y que por lo demás el Poder Legislativo, excepto en los casos especiales de la expropiación y la facultad económica coactiva, debe prever en las leyes los procedimientos que permitan señalar en ellas la existencia de esta garantía.

h) Derecho de Petición.-

Este derecho se encuentra establecido en el art. 8 constitucional:

“Artículo 8o.- los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio

del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república.”

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

i) La prisión por deudas fiscales.-

Su imposibilidad se encuentra establecida en el art. 17 constitucional. Del examen directo de esta disposición, tenemos que se refiere concretamente a las deudas civiles, mismas que no encuadran a las de carácter fiscal.

j) Las multas excesivas y la confiscación de bienes.-

Sobre las multas excesivas.- En este campo tenemos que el artículo 22 constitucional proscribela multa excesiva, en cuanto la misma en realidad produce un efecto contrario o simplemente diferente de aquel que debió perseguir la autoridad al imponerla: se produce un desvío de poder.

Sobre confiscación de bienes.- El art. 22 constitucional establece la prohibición de la confiscación de bienes, señalando en su párrafo segundo, que no considerará como tal la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, con lo cual, así como establece una regla general, en un segundo término dispone la excepción a la misma.

k) Tributos especiales en tiempo de guerra.-

Deberán ser especiales por el destino del mismo (sufragar los gastos de la guerra), y eventualmente, por el hecho de separarse de un esquema pre-establecido en la Ley de Ingresos de la Federación.

l) Prohibición de exenciones de impuestos y libre competencia.-

Está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

m) Prohibición de Aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de mercancías.-

Se refiere a prohibiciones expresas a todo aquello que impida la libertad de tránsito de personas y mercaderías entre los diversos Estados de la Federación.

n) Principio de la no ignorancia a la Ley.-

Este principio establece que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento,

2.2. Conductas que tienden al pago de los tributos.

2.2.1. La libre autonomía de la voluntad.

El artículo 5º de la Constitución, establece que: “A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos”; es decir, toda persona es libre de dedicarse a ejercer la profesión que desee en pleno ejercicio de la autonomía de su voluntad.

Arturo Urbina Nandayapa, en su libro “Los Delitos Fiscales en México: Tomo I: Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México”, señala lo siguiente:

“Dentro de la materia fiscal se dan características propias en el nacimiento de la obligación tributaria. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado:

...la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo, configura un derecho respetado por las autoridades, aún por el propio legislador... pues mientras que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe, estableciendo que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado EL DERECHO DE OBRAR LIBREMENTE.

Dentro del ámbito de libertad propio de un Estado de Derecho, todo particular tendrá la prerrogativa de disponer, producir y acrecentar su patrimonio mediante el razonado uso de su capacidad empresarial y creadora, que en primera instancia es en beneficio del país y de la colectividad, además de ser el incentivo para buscar su beneficio y de los suyos, procurando mejorar sus condiciones de vida.

Dicha libertad se verá limitada por el estricto cumplimiento de las leyes fiscales, civiles, mercantiles, laborales, etcétera, pero esto no significa que el particular se encuentre obligado a adecuar su actividad productiva buscando el beneficio del Estado como prioridad, ya que difícilmente se establece una empresa, negocio o actividad económica para beneficiar al erario, al contrario, se tratará de pagar al Estado en la forma menos onerosa posible, con el fin de acrecentar el beneficio del particular por encima de cualquier otro objetivo, debido a que en México falta una adecuada y verdadera cultura tributaria, que convenza al contribuyente de las reales necesidades que tiene la economía nacional de esa participación individual.

El particular puede disponer libremente de su hacienda y patrimonio; es cierto que se encuentra obligado a contribuir con una parte proporcional y equitativa de su riqueza al Estado, ya que éste le proporcionó el beneficio económico necesario para la obtención de dicha riqueza, pero dentro de la anterior premisa, el contribuyente puede escoger libremente la forma en que le resulte menos gravosa esa participación directa de su patrimonio a los fines constitucionales de los tributos.

Un principio básico en beneficio de la productividad de toda empresa es la

eficiencia, la agilización de su organización en la búsqueda de la productividad dentro de la competencia económica que se da en el libre mercado, desarrollo productivo que se ve frenado ante el alud de disposiciones tributarias, las que por su redacción pueden llevarnos fácilmente a interpretarlas erróneamente, con las consecuencias legales que se derivan de la anterior situación.”⁹

2.2.2. El hecho generador de la obligación Tributaria¹⁰

El artículo 6° del CFF establece que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”.

El supuesto legal al que alude el precitado artículo tiene como primerísimo rol el determinar el momento de nacimiento de la obligación tributaria, la ley vincula a su realización tal consecuencia. Hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible son algunas de las denominaciones que recibe, tanto por las legislaciones como por la doctrina tal supuesto legal.

2.2.2.1. Características del hecho generador

- a) *Previsión de ley.*- Los hechos imponibles, como hipótesis legal que son, sólo tienen existencia en la ley.
- b) *Carácter fáctico.*- Los hechos jurídicos que en ocasiones el legislador toma para a partir de ellos construir los diversos hechos imponibles, al incorporarse en la hipótesis legal del hecho imponible se desprenden para efectos tributarios de su carácter negocial y son tenidos en este campo como auténticos hechos.

⁹ Urbina Nandayapa, Arturo. 1997. *Los Delitos Fiscales en México: Tomo I: Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México*. Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. México, D.F.

¹⁰ Jiménez González, Antonio. 2009. *Lecciones de Derecho Tributario. 10ª. Ed.* Cengage Learning Editores, S.A. de C.V. México, D.F.

- c) *Autonomía calificadora del legislador tributario.*- El margen de libertad que le es reconocido para atribuir a las categorías jurídicas con las cuales construye las instituciones tributarias el sentido y significado que resulte conveniente en este campo.

La libertad del legislador en tal contexto habrá de ser en cada caso justificada por las necesidades de la realidad tributaria, lo que significa que un concepto elaborado por un sector del ordenamiento habrá en principio que ser tomado con el mismo sentido y alcance por el legislador tributario, a no ser que en este ámbito no puedan conseguirse los efectos deseados sino a partir de una toma de distancia respecto al original significado.

- d) *Revelador de la capacidad de contribuir.*- El único criterio que ha de regir y que por tanto debe seguir el legislador para determinar quiénes hayan de pagar tributos, es el de capacidad contributiva, los diversos hechos imponibles deberán constituirse a partir de hechos que a juicio del legislador revelen precisamente respecto a quienes los realiza una aptitud para desprenderse de parte de la renta obtenida, lo que implica haber satisfecho sus necesidades que podrán denominarse básicas o vitales, y contribuir con ella para los gastos públicos, por tanto deberá tratarse de hechos que evidencien capacidad contributiva.
- e) *Determinación del momento de nacimiento de la obligación.*- Del contenido del artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación se deduce que el nacimiento de la obligación tributaria se da cuando acaece en la realidad el supuesto previsto por la ley denominado hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria.

2.2.3. Retroactividad de las leyes tributarias.

El artículo 14 constitucional que establece que: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, pero el problema se presenta cuando la autoridad hacendaria aplica retroactivamente las leyes fiscales en perjuicio del particular.

Es decir, el contribuyente realiza el hecho generador con una determinada proyección económica, bajo el imperio de la ley, pero el problema de la debida aplicación de ésta surge en el momento en que la autoridad en uso de su *imperium*, en un año posterior atribuye efectos nuevos que modifican situaciones que nacieron bajo una ley de vigencia anterior y que debido a esa modificación en su aplicación se ha cambiado la forma de interpretar cómo se dio el hecho generador y sus efectos. La situación económica entonces no sería la misma, se podría hablar de la aplicación de una ley retroactiva en perjuicio del gobernado y atentatoria de la garantía de legalidad consagrada en la Constitución.

2.2.4. Elusión tributaria y Fraude Fiscal.

La doctrina tributaria distingue claramente la elusión tributaria o fraude a la ley fiscal, cuando el contribuyente, permaneciendo dentro del marco del Derecho, aprovecha las ventajas o lagunas de la norma tributaria para gravar en la forma que le sea lo menos onerosa posible, conformando una conducta lícita.

“La elusión tributaria es toda, cualquier acción y omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria, se da cuando un posible contribuyente evita la obligación tributaria utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo económico, salvando la realización del hecho generado o hecho imponible. Se da la elusión cuando el contribuyente utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo, los interesados realizan actos de derecho civil o mercantil que escapan a la conducta tipificada por la ley tributaria, la elusión es un fenómeno que se da antes de la percusión del impuesto, ya que es un cambio de conducta para evitar el hecho imponible”¹¹

“No se deben desvirtuar los principios de proporcionalidad y equidad, con la conducta dentro de la legalidad, toda persona es libre de arreglar sus

¹¹ Carretero Pérez, Adolfo. 1968. *Derecho Financiero*. Editorial Santillana. Madrid, España.

asuntos de tal forma que el impuesto que tenga que cubrir sea lo más reducido posible, por lo que se puede elegir entre las formas jurídicas permitidas aquella que signifique una carga fiscal menos onerosa y que, por tanto, para que dicha conducta sea punible, es necesario que el uso de las formas o estructuras jurídicas sea manifiestamente inapropiado y exista un propósito deliberado por disminuir la carga fiscal justa”¹²

Existen 2 tipos de conductas que tienden al pago de los tributos:

A) QUE INFRINGEN LA LEY



SIMULACIÓN

CONDUCTAS:

✗ ILICITAS

B) LEGÍTIMAS EN TANTO NO SUPONEN LA REALIZACIÓN DE UN HECHO IMPONIBLE



ELUSIÓN

CONDUCTAS:

✓ LICITAS
✓ VÁLIDAS
✓ REALES

SIMULACIÓN.- Intentar mostrar como real algo que no lo es, y que puede esconder otra realidad distinta.

= **INFRACCIÓN**

Lo que se esquiva no es la realización de un hecho imponible, sino “EL PAGO” de una obligación tributaria ya nacida como consecuencia de que el hecho imponible no se evita mediante su ocultación, si no que se realiza efectivamente.

ELUSIÓN.- Realización de un hecho, a través del que se consigue un resultado idéntico al que se llegaría con la realización de otro, mediante un medio NO GRAVADO o gravado con MENOR INTENSIDAD y PLENAMENTE ADMITIDO POR EL DERECHO.

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis H. 1974. “La Elusión Tributaria”, revista *Difusión Fiscal*. SHCP, México, D.F.

Otras definiciones:

ELUSION DE IMPUESTOS. Conjunto de actos y conductas mediante los que se disminuye la carga impositiva que pesa sobre quien los practica, de forma lícita y aprovechando el propio contenido de las normas tributarias.¹³

Fraude Fiscal.

FRAUDE FISCAL. Conducta destinada a evadir la aplicación de las leyes fiscales, defraudando al Fisco mediante falsedades, ocultamientos y otras conductas ilícitas en materia tributaria.¹⁴

2.3. Economía de Opción.

La mayoría de estos textos fueron tomados del libro *Cobertura técnica y jurídica de la Economía de Opción, El ope legis tributario y su restrictividad*, escrito por Oswaldo G. Reyes Corona, editado por la Academia Iberoamericana de Derecho Tributario, Corporativo Reyes Mora Advisors en el 2009, en México.

2.3.1. Conceptualización de la Economía de Opción.

La Economía de Opción es la elección entre dos o más hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes, con el fin único o fundamental de ahorrar impuestos o de ser posible, no pagar impuestos.

La Economía de Opción consiste en que el contribuyente puede pagar menor cantidad de impuestos, sin que su conducta caiga dentro del campo de la ilegalidad y logrando los fines económicos que se ha propuesto.

¹³ Carbanellas de Torres, Guillermo. 2006. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual: tomo III: D-E 29ª ed.* Editorial Eliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina.

¹⁴ Carbanellas de Torres, Guillermo. 2006. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual: tomo IV: F-K 29ª ed.* Editorial Eliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina.

En este caso, el contribuyente se encuentra frente a dos o más posibilidades que el Derecho tributario ofrece, al regular los hechos generadores diferentes, gravados de distinta manera, ya que tienen un contenido económico diverso, pero que para los fines del sujeto, le es posible realizar cualquiera de ellos. Ante esta situación, el causante opta por aquel que le dé como resultado el pagar menor cantidad de impuesto; realiza su finalidad económica, y su conducta queda circunscrita en el campo legal, debido a la opción que la ley le da.

Las economías de opción pueden darse en todos los actos impositivos que realiza el contribuyente, sin embargo, algunos de ellos van sujetos a la carga (impositiva) y otros son liberados por la falta de legislación que determine los elementos del devengo del tributario. Cuando en estricto sentido si el acto quedó fuera del marco de impositivización, luego entonces queda fuera del ámbito de cobertura de la facultad fiscalizadora de la autoridad.

La economía de opción está ligada a tres fuentes naturales:

1. El origen del acto;
2. Él o los sujetos que intervienen en el mismo; y
3. El conocimiento del contribuyente de las economías de opción aplicables al caso concreto.

En el origen del acto mismo encontramos ya los elementos de impositivización o de desahogo del entero de la contribución.

En el caso del o los sujetos que participan, podemos localizar economías de opción que incluso para sujetos con características análogas en la Ley impositiva pudiera para unos determinarse un indicador tributario que para otros en el mismo régimen pero con personalidad y características jurídicas distintas no aplicarían.

Por último en el caso de los conocimientos que se tengan sobre las leyes tributarias, debemos de buscar un asesor sensibilizado con el entorno de la negociación, y sobre todo experimentado y reconocido en el área como la persona o la firma capaz de

generar los ahorros necesarios para la continuidad de la empresa que así lo solicita.

Las economías de opción en un sistema tan complejo y cambiante como el mexicano, implica el conocer los diversos cambios de las disposiciones fiscales que cada año emite el Congreso de la Unión, así como las respectivas reglas de carácter administrativo que cada mes enmiendan y procuran –en apariencia- poner mayor claridad a la relación del contribuyente para con el Estado; por si no fuera poco lo anteriormente expresado, debemos sumar a este cúmulo de información las tesis, jurisprudencias y acuerdos generales que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tesis y jurisprudencias emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, tesis y jurisprudencias emitidas por las salas integrantes de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, y por último las tesis, jurisprudencias, acciones de inconstitucionalidad, recursos y cualquier otra materia del Pleno de la Suprema Corte.

La ECONOMÍA DE OPCIÓN, la opción legal fiscal más económica para el sujeto pasivo, la planeación del entero de sus impuestos, se debe a la propia autodeterminación que toma vida en el Artículo 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. ...

II. ...

III. ...

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

Esto se traduce en la autodeterminación por parte del propio sujeto pasivo de la relación tributaria, texto fundamental que otorga la garantía de acudir al régimen más flexible, económico y sencillo que pueda lograr que el que contribuye maneje su economía impositiva a placer, aunque esta redunde en un entero bajo o nulo para la administración tributaria, dotando con ello de certeza al sujeto pasivo.

Los mismos textos imponiblezadores exigen por simple orden legal la aplicación de las normas de cobertura para accionar el entero de las contribuciones generadas por determinados actos económicos, esto determinará y dará posibilidades a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que fiscalmente resulte la menor carga.

2.3.2. La interpretación y el peso de la misma en la aplicación de las economías de opción

La interpretación en materia tributaria en el caso concreto del Estado Mexicano, exige que la misma se haga de forma estricta.

El artículo 5º. del Código Fiscal de la Federación establece:

Título. Disposiciones generales.

Capítulo primero.



Artículo 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, *son de aplicación estricta*. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

El artículo 5º. Del código tributario mexicano, expone tres supuestos del tipo –objeto- al que serán sometidos:

- a) Cargas y excepciones, infracciones y sanciones, bajo el principio de aplicación estricta; esto es, sin margen de interpretación teniendo como máxima fuente el texto de ley;
- b) En el caso de las demás variables que integran las normativas impositivas, el método de interpretación podrá ser cualquiera según el segundo párrafo; y
- c) Se tiene como elemento de supletoriedad el derecho federal común, que el mismo además es aplicable cuando no sea contraria a la propia naturaleza del derecho fiscal.

2.3.3. Tipos de economías de opción

- A) TÍPICAS O EXPLÍCITAS**  Alternativas reconocidas y tipificadas por el ordenamiento.
- B) TÁCITAS O IMPLÍCITAS**  Aquellos casos en que el legislador, habiendo podido gravar un determinado acto o negocio, no lo ha gravado.

2.3.4. Reacciones doctrinales para resolver el problema de la inseguridad jurídica en materia de economías de opción

Existen algunos criterios judiciales que han dado el sentido final al texto de algunas leyes impositivas en México, España, Argentina y Chile.

Los diversos sistemas impositivos actuales exigen mayor capacidad de los órganos juzgadores ante la incapacidad que presentan los legisladores y los trabajadores al servicio de las administraciones tributarias correspondientes.

2.3.4.1. Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Navarra (España) del 11

de junio del 2001

Esta sentencia en particular define el concepto de economía de opción de una forma muy concreta y razonable, toda vez que enumera que “la expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de las esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de personalidad (Artículo 10° de la Constitución Española). En el fraude de ley –sigue diciendo la sentencia- existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas dado que el único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos enjuiciados es minorar la carga tributaria...”; Existe la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 15 de noviembre de 2001, donde la misma causa sentenciada que en el caso de la de Navarra fue *contrario sensu*.

2.3.4.2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (España) del 26 de julio del 2004

Dicha sentencia estableció que “...en las llamadas economías fiscales de opción, el sujeto pasivo emprende con absoluta naturalidad la realización de un negocio jurídico por el cauce típico del mismo, si bien ha tomado previamente en cuenta para su decisión económica las posibles ventajas fiscales que esta operación, frente a otras hipotéticas puede conllevarle. No hay en ello intención fraudulenta alguna de eludir el pago de tributos, y la negación de esa posibilidad se hace difícilmente compatible con los principios básicos de la libertad económica que nuestro ordenamiento reconoce”.

2.3.4.3. Sentencia del Tribunal Supremo Español del 15 de julio del 2002 y del 28 de noviembre del 2003

Este par de sentencia en particular resulta sumamente interesante porque toca la ética empresarial y tributaria; en ellas se asentó que “...sólo puede concurrir (la economía de opción) en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas, tratándose, así, de un supuesto en el que resulta indiferente desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una o por otra de

las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”; en el mismo sentido la sentencia del mismo Tribunal Supremo de fecha 30 de abril de 2003 extiende el concepto al establecer que “...el eufemismo reducir el coste fiscal difícilmente puede significar otra cosa, para una persona versada en actividades negociales, sino eludir en todo o en parte el impuesto derivado de una determinada operación.”

2.3.4.4. Sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico Número Uno de Buenos Aires (Argentina)

En el caso Eurnekian se sentenció que “...la economía de opción o ahorro fiscal (implica) que nadie está obligado a comportarse de tal manera que su carga tributaria sea la mayor posible, cuando dentro del ámbito de la licitud puede tributar menos o no hacerlo.”

2.3.4.5. Sentencia de la Corte Suprema de Chile del 28 de enero del 2003

Esta sentencia de forma particular analizó la confusión sobresaliente por parte del Servicio de Administración Tributaria, el cual confundió el concepto de evasión tributaria con el de elusión.

2.3.4.6. Sentencia 1127/2005 emitida por Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Segundo Circuito (México)

La resolución en comento estableció, que en el caso de prestaciones que tengan la característica de variables como el caso de gratificaciones o comisiones o ingresos análogos pero no concurrentes, no son parte del salario integrado para los sujetos asalariados, lo que da un régimen de economía de opción para dichas personas a través de la modificación de ciertas prestaciones vía contrato individual de trabajo.

Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Febrero de 2007. Tesis: II.T.298 L. Página: 1889.

SALARIO INTEGRADO, CARACTERÍSTICAS QUE DEBEN REUNIR SUS COMPONENTES PARA QUE FORMEN PARTE DE AQUÉL. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversos criterios jurisprudenciales, ha definido al salario integrado como el conjunto de componentes que, sumados a la cuota diaria

percibida por un trabajador, ya sea en dinero o en especie, le significan un beneficio superior al señalado en la ley. Ahora bien, para determinar si un componente del salario es o no parte integrante de él, debe reunir las características siguientes: a) Que se entregue a cambio del trabajo y no para realizar éste; b) Que se perciba de manera ordinaria y permanentemente; c) Que a pesar de resarcir gastos extraordinarios, su pago no se encuentre condicionado a que se efectúen todos ellos, es decir, que la forma en que se encuentre pactado no impida su libre disposición para formar parte del salario de los trabajadores; y, d) La variabilidad no es una característica distintiva en la determinación de integración salarial, esto es, pueden ser variables como las comisiones o gratificaciones. En esta tesitura, de no cumplirse las características anteriores no puede considerarse a la percepción como parte integrante del salario.

Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Segundo Circuito.

Amparo directo 1127/2005. Juan Carlos Mondragón Cedillo. 3 de mayo de 2006. Mayoría de votos; unanimidad en relación con el tema contenido en esta tesis. Ponente: Arturo García Torres. Secretaria: Rosario Moysén Chimal.

2.3.4.7. Sentencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México) del 15 de noviembre del 2006

El tema de las deducciones a que se tiene lugar como contribuyente en nuestro país ha suscitado una serie de cuestionamientos, resoluciones y muchas veces juicios largos y pesados entre las autoridades tributarias y los contribuyentes.

Las deducciones tienen un sistema que se rige por 3 puntos fundamentales para poder llevarlas a cabo:

1. Que estén directamente relacionadas con la obtención de los ingresos por parte de los contribuyentes, esto es, que las mismas cumplan con el requisito de ser estrictamente indispensables y que, en caso contrario de no llevarse a cabo, la misma sea descalificada como elemento neutralizador;

2. Si se trata de aquellas que requieren requisitos legales para efectos de ser legalmente aplicables, que los mismos se cumplan en términos de ley y en los tiempos que marca la ley; y por último...
3. Si son deducciones que se generan por una instrucción así contemplada por la asamblea constitutiva en caso de una persona jurídica, que estos también establezcan los elementos para llevar a cabo la generación de las mismas, toda vez que lo más probable es que se utilice en beneficio del contribuyente un vacío del marco legal para, con el debido soporte contable, registral y jurídico, llevar adelante una deducción de tipo estatutaria sin (en ocasiones) el requerimiento de cumplir con los demás requisitos enumerados, salvo la indispensabilidad de la erogación para el cumplimiento epistemológico de la persona jurídica. En este sentido tenemos la sentencia enumerada en los puntos anteriores:

Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXV, Febrero de 2007. Tesis: 1ª. XXVIII/2007. Página: 638. DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La regla general para la interpretación de las deducciones en el impuesto sobre la renta debe ser de orden restrictivo, en el sentido de que únicamente pueden realizarse las autorizadas por el legislador y conforme a los requisitos o modalidades que éste determine; sin embargo, ello no implica que no pueda efectuarse un juicio constitucional sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino de atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria prevista en la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

2.3.5. Legitimidad dentro del ámbito propio de aplicación.

Las economías de opción toman plena legitimidad cuando estas localizan su debido soporte jurídico ya sea en uno de los ordenamientos tributarios aplicables o, en su caso, en aquellos que por cobertura sean permisibles.

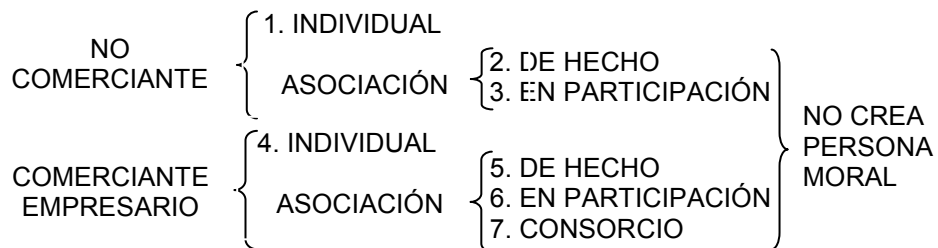
No basta para declarar ilícita la economía de opción, obtenida por medios, negocios, actos, etc., jurídicamente lícitos, solo por que conduzcan a un resultado contrario al espíritu de la ley fiscal, si no se deben a conductas en sí mismas, “*per se*”, ilícitas, o jurídicamente anómalas.

Están lícitamente fundadas en el dogma de la autonomía de voluntades y en la libertad de contratación y de empresa, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, aunque elijan fórmulas contractuales no habituales, no normales, no tradicionales.

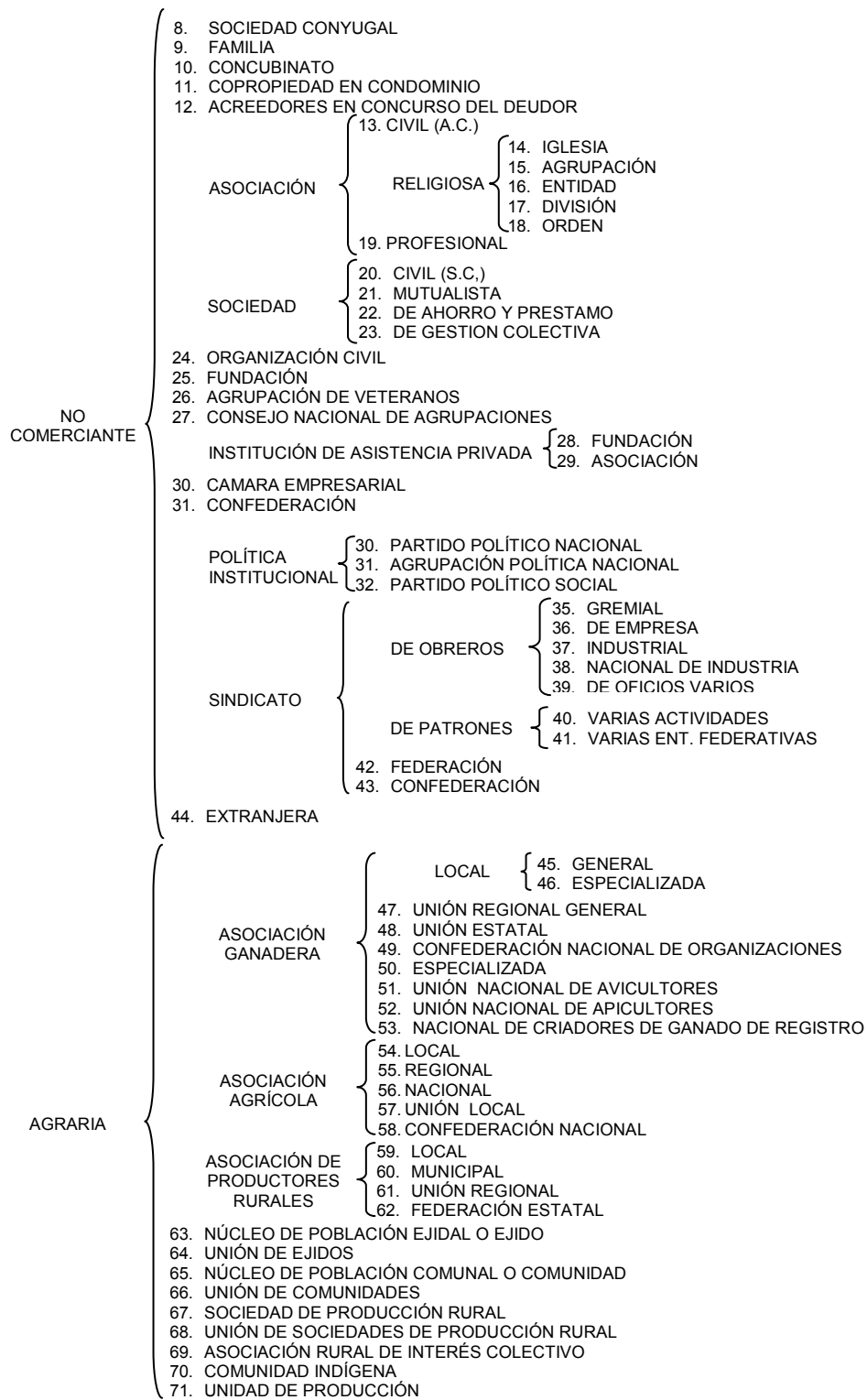
No existe sistema contributivo en el mundo moderno que tenga como filosofía el que los contribuyentes paguen o supongan el coste fiscal más alto que pueda llegar a existir.

2.3.6. 140 distintos tipos de personas reconocidas por el Sistema Jurídico Mexicano

PERSONA FÍSICA.-



PERSONA MORAL.-



2.4. Ética en la aplicación de las economías de opción.

Ética: Conjunto de normas morales que rigen la conducta humana. (Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima segunda edición).

La ética en el mundo del derecho tributario da la pauta para poder reconocer el si una economía de opción es viable para enderezar de forma correcta el camino de la configuración del hecho imponible, sin que éste se distorsione como una práctica evasiva o elusiva (de forma negativa) que pueda conllevar a una sanción por parte de la administración tributaria.

La ética en la práctica evasiva legal del hecho imponible, va de la mano del conocimiento del experto tributarista que lleva adelante el negocio del sujeto activo y que conoce todos los efectos jurídicos de la realización del mismo; es innegable, luego entonces, que la ética va desde conocer y reconocer la propia capacidad y conocimiento que albergo para poder suministrar información cierta y veraz al que consulta para llevar a buen puerto un negocio determinado, con el menor impacto en su patrimonio y el mejor cumplimiento de las disposiciones tributarias.

También vemos la ética mal aplicada, porque al ser temeroso el contribuyente genera derechos que no tiene la autoridad tributaria mexicana, y sobre todo permite que se siga abusando de él.¹⁵

2.4.1. Código de Ética Profesional.¹⁶

2.4.1.1. Responsabilidad hacia la Sociedad.

¹⁵ Reyes Mora, Oswaldo G. 2009. *Cobertura Técnica y Jurídica de la Economía de Opción*. Primera edición. Academia Iberoamericana de Derecho Tributario, Corporativo Reyes Mora Advisors. México, D.F.

¹⁶ Comisión de Ética Profesional. 2009. *Código de Ética Profesional*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, D.F.

Postulado II

Independencia de criterio. Al expresar cualquier juicio profesional, el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio imparcial y libre de conflicto de intereses.

Postulado III

Calidad profesional de los trabajos. En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Asimismo, actuará con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

2.4.1.2. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.

Postulado VIII

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios. El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

2.4.1.3. Normas del Contador Público como consultor fiscal.

Artículo 2.30. El Contador Público y/o la Firma cuando presten servicios de consultoría fiscal cuidarán de proponer la mejor posición a favor de su cliente, que no se obstruya de ninguna manera la integridad y objetividad, y sea según su opinión consistente con la ley.

Artículo 2.31. El Contador Público y/o la Firma no deberán dar a su cliente la seguridad de que la asesoría fiscal ofrecida, es incuestionable. Por el contrario, deberán asegurarse de que el cliente se dé cuenta de las limitaciones y consecuencias inherentes, de modo tal, que no se malinterprete la expresión de una opinión como la afirmación de un hecho.

Artículo 2.33. El Contador Público y/o la Firma deberán sustanciar sus interpretaciones de la ley y, cuando lo consideren necesario, recomendar al usuario de sus servicios la asesoría de un profesional de otra rama.

CAPÍTULO III: MÉTODO

El método que se utilizó en esta investigación fue el descriptivo, ya que realicé un estudio detallado de diversa doctrina relacionada a la materia fiscal, que me sirvió de base para desarrollar el tema desde los principios constitucionales que dan origen al tributo, sus alcances, así como los postulados de la profesión que exigen al practicante de la materia tributaria, actuar siempre en estricto apego a la ley y buscando siempre el mayor beneficio de quien patrocine nuestros servicios.

Para el desarrollo del presente tema se realizaron las siguientes actividades:

1. Se estudiaron los principios básicos del Derecho Tributario.
2. Se analizaron los Principios Constitucionales en materia fiscal.
3. Se analizaron los aspectos constitucionales y generales de los delitos fiscales.
4. Se analizaron las conductas que tienden al pago de los tributos.
5. Se estudiaron los tipos de economías de opción.
6. Se analizaron algunos de los tipos de sociedades reconocidas por el sistema jurídico mexicano.
7. Se observó el Código de Ética Profesional de los Contadores Públicos.

CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y RECOMENDACIONES

Cuando los empresarios o contribuyentes planean un negocio o una inversión esta lleva, por supuesto –de forma aparejada- el cálculo del posible efecto de generación de impuestos, lo que puede resultar en que los hechos de negocios sin incidencia tributaria, por así resultar en estricto cumplimiento de la norma impositiva, sean totalmente válidos.

Hablar de economías de opción implica un conocimiento amplio y profundo de las diversas disposiciones tributarias que inciden en el mundo de los negocios de los contribuyentes.

No es sólo conocer las diversas normas impositivas, sino también dominar las diversas normas o leyes de cobertura que van a vincularse con las tributarias.

Aunado a los puntos anteriores, se deben de conocer y dominar las diversas tesis, sentencias y jurisprudencias que emanan de los órganos judiciales competentes, pues hay que recordar que una economía de opción puede persistir en ley pero haber sido modificado el criterio de aplicación por una sentencia judicial.

Las herramientas o plataformas legales que dan vida a las diversas opciones legales fiscales o economías de opción son cambiantes y en ocasiones pueden servir sólo para un ejercicio tributario e incluso en ocasiones para periodos menores, por lo que el valor de la oportunidad y la capacidad de adaptación de la negociación dictarán también en mucho las probabilidades de generar ahorros impositivos a las organizaciones.

Si una estrategia le funcionó a un contribuyentes con similares características, eso no quiere decir que generará el mismo efecto en nuestra organización; cada economía de opción, estrategia de ahorro y de economización de impuestos es de naturaleza personal.

El estudio de las diversas opciones generadoras de ahorros impositivos es clave en el desarrollo de esquemas o alternativas para la optimización de las cargas tributarias, no sólo debe consultarse con el asesor, sino con todo el consejo de asesores que participen en la negociación.

Las cargas impositivas son inherentes a las empresas de capitales, debemos buscar empresas que sean consideradas transparentes para el fisco, o en su caso cuando éstas decidan no retirar sus utilidades o remanentes sean premiadas con una tasa mucho menor o nula.

Siempre las sociedades sociales o de personas son mayormente beneficiadas en las diversas disposiciones fiscales.

La concentración masiva de ingresos en una sola entidad de negocios trae consecuencias de toda índole en la organización que así lo decida, la división de riesgos y de ingresos en las empresas siempre será sinónimo de prevención y de control de cualquier contingencia que acontezca.

La implementación de economías de opción a favor del ahorro en el pago de las contribuciones que generan los contribuyentes es un legítimo derecho constitucional.

FUENTES DE CONSULTA

Libros:

- Carbanellas de Torres, Guillermo. 2006. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. 29ª ed. Editorial Eliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina.
- Chapoy B., Dolores Beatriz y Gil Valdivia, Gerardo. 1983. *DERECHO FISCAL - Introducción al Derecho Mexicano*. Editorial Universidad Nacional Autónoma de México. DF, México.
- Código de Ética Profesional de IFAC para Contadores Profesionales - *Code of ethics for professional accountants 2007* (Edición Bilingüe Español-Inglés) (IMCP).
- Comisión de Ética Profesional. 2009. *Código de Ética Profesional*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México, D.F.
- Jiménez González, Antonio. 2009. *Lecciones de Derecho Tributario*. 10ª. Ed. Cengage Learning Editores, S.A. de C.V. México, D.F.
- Murillo Cordero, Jorge Mario. 2000. *Texto de Derecho Fiscal*.
- Normas de Información Financiera, 4º Edición (NIF) 2009.
- Pont Clemente, Joan-Francesc. 2006. *La Economía de Opción*. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, España.
- Reyes Corona, Oswaldo G. 2009. *Cobertura técnica y jurídica de la Economía de Opción: El ope legis tributario y su restrictividad*. Academia Iberoamericana de Derecho Tributario, Corporativo Reyes Mora Advisors. México, D.F.
- Reyes Mora, Oswaldo Guillermo. 2000. *Estudio de las Opciones Legales fiscales*. Editorial Tax Editores Unidos, SA de CV. DF. México.
- Urbina Nandayapa, Arturo. 1997. *Los Delitos Fiscales en México: Tomo I: Aspectos Constitucionales y Generales de los Delitos Fiscales en México*. Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. México, D.F.

Revistas:

- Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales-Fiscales. DF. México.
- Defensa Fiscal. DF. México.

Páginas en internet:

- Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.scjn.gob.mx
- IDC online. www.idconline.com.mx
- Dofiscal. www.dofiscal.net
- Real Academia Española. <http://www.rae.es/rae.html>

Marco Legal:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Tratados internacionales
- Jurisprudencia
- Leyes específicas
- Reglamentos