



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 985162 de fecha 17 de agosto de 1998.

LA SIMULACION TRIBUTARIA

Análisis jurídico y sociológico.

Tesis que para obtener el grado de

Doctor en Derecho

Sustenta el

Lic. José de Jesús Gómez Coteró

Director de la Tesis

Dr. Luis José Béjar Rivera

DEDICATORIA

Hace algunos años, cuando obtuve el grado de licenciatura, mi Padre me dijo:

“Hasta aquí Yo cumplí, de ahora en adelante lo que hagas es tu responsabilidad.”

En ejercicio de esa responsabilidad es que hoy, a través del presente trabajo he alcanzado una meta más en mi vida, por ello, deseo agradecer a todas y cada de una de las personas que me han apoyado y motivado para llegar a éste momento.

A Natalia Arciniega Flores, mi esposa, quien es la luz que ilumina mi camino y mi sostén frente a los retos que día a día me plantea la vida.

A la memoria de mis Padres José Gómez Ojeda y Amalia Coter Morales, quienes con sus consejos siempre guiaron mi actuar.

A Don Salvador y Doña Margarita, quienes me han acogido en el seno de su familia con la gran calidez que les caracteriza.

A mis sobrinos Esteban, Daniela y Mariana, quienes representan el futuro, y a quienes invito a luchar siempre por alcanzar sus metas.

A Don Rubén Spila García, quien es responsable de haberme involucrado en estos retos académicos.

A la Universidad Panamericana, mi casa como Profesor, y a sus autoridades académicas, tanto de la facultad de Derecho, como del Postgrado en Derecho, de quienes siempre he recibido el mayor apoyo para alcanzar esta meta.

Al Doctor Luis José Béjar Rivera, mi tutor, de quien siempre recibí la riqueza de su conocimiento, la sabiduría de su consejo, y sobre todo, el honor de su amistad.

INDICE

	Página
INTRODUCCIÓN.	1
CAPITULO 1	
LA SIMULACION CIVIL Y PENAL	8
1. De los actos jurídicos y los contratos.	10
2. Concepto de la simulación de los negocios jurídicos.	14
3. Concepto jurídico de la simulación.	17
4. Figuras afines a la simulación.	21
4.1 La reserva mental.	21
4.2 Los negocios fiduciarios.	22
4.3 El fraude de Ley.	24
5. Motivos para simular.	25
6. La simulación absoluta.	27
6.1. Concepto.	27
6.2. Formas de simulación absoluta.	29
7. La simulación relativa.	35
7.1 Concepto.	35
7.2 Figuras afines.	40
7.2.1. El negocio con error.	40
7.2.2. El negocio de redacción oscura.	40
7.2.3. Los negocios indirectos.	40
7.3. Formas de simulación relativa.	41
8. Interpósita persona.	45
9. La acción procesal de simulación y sus efectos.	50
10. Los efectos de la simulación frente a los terceros de buena fe.	60
11. La simulación desde el punto de vista penal.	64
11.1 El acto o escrito judicial.	73
11.2 Los instrumentos del delito.	76
Conclusiones	76
CAPITULO 2	
LA PRUEBA DE LA SIMULACIÓN.	79
1. Concepto de prueba.	79
2. Los indicios.	86
2.1. Clases de indicios y sus características.	91
2.2. La valoración de los indicios.	94
3. Las presunciones.	98
3.1. Diferencias entre indicio y presunciones.	103
3.2. La carga de la prueba en la presunción legal.	106
3.3. La ficción legal y sus diferencias con la presunción.	107
4. Semiótica judicial.	108
5. El tema de prueba en la simulación.	110
6. La carga de la prueba.	113
7. La fórmula heurística aplicada a la simulación.	115
8. Semiótica de la simulación.	119
9. La prueba de la simulación en la jurisprudencia mexicana.	142
10. La acción de simulación.	144
11. Síntesis.	145

CAPITULO 3

LA ELUSION Y LA EVASION TRIBUTARIA. 149

1.	La elusión fiscal.	149
2.	La evasión fiscal.	153
3.	Diferencias entre la elusión y la evasión fiscal.	154
4.	Materialización de la evasión y la elusión fiscal.	155
4.1	El ahorro fiscal o la economía de opción.	155
4.2	El abuso de las formas.	156
4.3	El abuso de derecho.	159
4.4	Negocio indirecto.	160
4.5	El fraude a la ley.	161
4.6	La evasión por simulación.	168
5.	Medidas correctivas.	168
5.1	La interpretación de la ley tributaria.	169
5.2	La sustancia sobre la forma.	175
5.3	Actuación del legislador.	181
5.4	Actuación de la Administración Tributaria.	182
	Conclusiones.	183

CAPITULO 4

LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA. 185

1.	Los hechos jurídicos vs la simulación.	187
2.	La calificación de los actos y negocios simulados.	190
2.1.	El acuerdo de simulación.	192
2.2.	Los instrumentos de la simulación.	194
2.3.	La recalificación.	196
2.4.	La actuación de la administración.	198
2.5.	La prueba de la simulación.	200
2.6.	Momento en que se consuma la simulación.	201
2.7.	Tipos de simulación.	202
2.8.	La evasión fiscal a través de la simulación.	206
3.	Figuras afines.	208
3.1.	La economía de opción.	209
3.2.	Fraude de ley.	209
3.2.1.	Diferencias entre la simulación y el fraude a la ley.	210
3.2.2.	Concurrencia de simulación y fraude de ley.	211
3.3.	Simulación y falsedad de documentos.	214
4.	La simulación parcial.	215
4.1.	La simulación del precio.	216
4.2.	Los precios de transferencia.	218
5.	La simulación subjetiva.	220
5.1.	Interposición ficticia de persona.	221
5.2.	La interposición de personas jurídicas ficticias.	222
5.2.1.	El abuso de formas societarias.	223
5.2.2.	El levantamiento del velo.	226
5.2.3.	El propósito económico.	230
6.	Simulación frente al Derecho Tributario.	231
7.	La simulación tributaria en el sistema mexicano.	235
7.1.	Características.	236
7.2.	Alcances de la simulación tributaria en México.	237
7.3.	Viabilidad de que las autoridades puedan determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales.	241
8	Conclusiones.	248

CAPITULO 5

	¿PORQUE LA EVASIÓN FISCAL?	251
1.	La obligación tributaria.	251
2.	La sociología del impuesto.	256
3.	La moral tributaria.	265
3.1.	La moral de la autoridad.	265
3.2.	La moral tributaria del contribuyente.	270
4.	Psicología del Contribuyente y del Inspector Fiscal.	272
5.	Análisis de las prácticas fiscales elusivas de moda en México a través de los mecanismos antielusivos.	276
5.1.	Las Sociedades Universales.	276
5.2.	Sociedades en Nombre Colectivo.	279
5.3.	Donación sube y baja.	283
5.4.	Ganancia por enajenación de activos fijos.	284
5.5.	Regalías por activos intangibles originados en México.	286
5.6.	Arrendamiento puro de autos.	288
5.7.	Outsourcing.	289
5.8.	Pluri-nómina.	295
	Conclusiones	298
	Abreviaturas utilizadas.	301
	Fuentes de Información.	302

INTRODUCCION.

Desde mis primeros contactos con la materia tributaria, cuando cursaba la licenciatura de Derecho, mis profesores me enseñaron que en México, la Constitución Política ha señalado como fundamento jurídico para tributar, la necesidad de sufragar los gastos públicos; lo que se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV.

Sobre el particular, Margain Manautou¹ se refiere al gasto público, como los gastos en que incurre el Estado para cubrir necesidades colectivas.

En su opinión, los gastos públicos presentan las siguientes características:

- Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.
- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.
- Una erogación no se justifica cuando ella se destinó a la satisfacción de funciones no previstas en dicha ley.
- Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos.
- Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

Nuestro precepto constitucional utiliza el término *contribución*, que históricamente surge, nos señala el profesor Amatucci,² como expresión de la libertad, para evidenciar que el pago del tributo que hace el contribuyente, no se justifica exclusivamente por su sujeción al poder de imperio del Estado, sino como consecuencia del deber fundamental de contribuir a la cobertura del gasto público.

¹ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México 1977. Pág. 140

² Amatucci, Andrea, Nicola D'Amati.- Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia. Editorial Temis, S.A. Bogotá Colombia 2004. Pág. 13.

Esta denominación expresa el reconocimiento de que es del interés de todos los gobernados, el cumplimiento de los fines estatales y su disposición a colaborar para lograrlo.

Sin embargo, a lo largo de mi vida profesional, he observado como cada día, el financiamiento del gasto público es más ineficiente, atiende a criterios de economía, y cómo el denominado interés público se ha ido vulgarizando a medida que se ha ido identificando por los contribuyentes con el interés de las administraciones públicas, coincidiendo con la opinión del profesor José María Merino Antigüedad.³

Al respecto el profesor Merino Antigüedad nos recuerda que los ciudadanos, contribuyentes activos o productivos, cada vez más escasos, encuentran crecientes restricciones e injerencia de las administraciones públicas, quienes bajo argumentos de supuestas tutelas de los intereses colectivos de la comunidad, se manifiestan a través de una jungla de expresiones normativas del más diverso rango, tratando de regular las actividades privadas.

En la línea de pensamiento del profesor Klaus Vogel⁴ el autor nos señala que las leyes tributarias ya no se respetan, se han vuelto irreconocibles, se han visto tan forzadas y deformadas por numerosas modificaciones, adiciones, excepciones y excepciones de las excepciones, que ya no son reconocibles como intentos de conseguir una distribución justa de la carga tributaria. El derecho tributario se ha vuelto un ámbito jurídico complicado e inabarcable para quien no sea un experto.

Por otra parte, Merino Antigüedad refiere que el esfuerzo fiscal exigido a los contribuyentes está aproximándose peligrosamente a los límites de la tolerancia y de la des-incentivación empresarial, aunado al hecho de que las Haciendas

³ Merino Antigüedad, José María. Maestro ¿Es lícito pagar tributos al César?. Editorial Dykinson, Madrid España, 2002, págs. 9 a 29.

⁴ Ídem en las líneas de pensamiento de K. Vogel, Der Verlust des Rechtsgedanken in Steuerrecht, DsJg, vol 12, 1989, p. 123.

Públicas se han ido modernizando, con lo cual han aumentado formidablemente la potencia recaudatoria de la máquina fiscal; todo lo cual impacta seriamente en los contribuyentes, quienes deliberadamente o no, buscan disminuir sus cargas fiscales.

Los ciudadanos cada día se sienten alejados o incluso extraños de la cosa pública, por entender que eso es un asunto de funcionarios y políticos, a lo que hay que agregar el hecho de que la carga tributaria impacta con mayor fuerza directamente en su patrimonio, lo que les motiva a escudriñar cómo aminorar dicho impacto, buscando pagar lo menos posible, o en algunos casos ni siquiera pagar.

El profesor Tipke⁵ señala que la motivación para defraudar en el pago de impuestos, puede tener reflejo en el grado de culpabilidad, así al menos, la persona que se niega a cumplir la ley fiscal está convencida de que dicha norma quebranta los mandatos constitucionales.

Tipke plantea siete actitudes de los contribuyentes frente a los impuestos, las que responden a diversos planteamientos morales.

1. El *homo oeconomicus* que sopesa las ventajas y los riesgos de la defraudación tributaria.
2. El *chalanero*, que busca compensar las deficiencias de los servicios públicos mediante un recorte en el pago de sus impuestos.
3. El malhumorado, que discrepa de la política que siguen los poderes públicos y estima legítimo privarle de medios económicos para ejecutarla.

⁵ Klaus Tipke. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes, Traducido por Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Madrid España 2002, Págs. 27 a 81.

4. El liberal, que considera los impuestos como un ataque a sus libertades fundamentales.
5. El legalista, dispuesto a exprimir al máximo todas las lagunas y defectos de la ley para reducir su carga tributaria sin incurrir en sanciones.
6. El inexperto, incapaz de interpretar las leyes sin ayuda de un asesor.
7. El sensible ante la justicia, escandalizado ante las numerosas desigualdades y privilegios del sistema tributario.

El fraude fiscal es imaginativo por naturaleza, se puede presentar con tal variedad de formas y posibilidades; se desarrolla bajo una incorregible labor de innovación, investigación y desarrollo. La llamada ingeniería fiscal, a través de la simulación de contratos, los negocios indirectos o fiduciarios, el fraude de ley o, en definitiva, todo aquello que puede ser tipificado como utilización antisocial del derecho, hacen que sea muy difícil la detección y calificación del fraude fiscal.⁶

México no escapa a estos fenómenos, en los últimos años se han puesto de moda algunas operaciones o figuras, realizadas por los contribuyentes, las cuales van desde lo que podría calificarse como criterios interpretativos equivocados, hasta prácticas simulatorias.

Por supuesto que la Administración Pública ha reaccionado para combatir éste tipo de conductas, haciendo del conocimiento público su posición frente a los criterios interpretativos equivocados, a través de los denominados criterios no vinculativos,⁷ tipificando además como infracción administrativa la conducta de

⁶ Merino Antigüedad, Ob. cit. pág. 75 y sig.

⁷ Los criterios no vinculativos, cuya naturaleza corresponde a criterios interpretativos de la autoridad, se regularon en nuestra legislación a través del Decreto Por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y Establecen Diversas Disposiciones del Código Fiscal de La Federación, de La Ley del Impuesto Sobre La Renta, de La Ley Del Impuesto Al Valor Agregado y de La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 28 de junio de 2006), específicamente en los

asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales; regulando como excluyente de responsabilidad, el hecho de que se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito, que el criterio contenido en ella, es diverso a los criterios no vinculativos dados a conocer por las autoridades fiscales, o bien se manifieste también por escrito al contribuyente, que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.⁸

artículos 33, fracción I, inciso h) del Código Fiscal de la Federación así como los artículos 69, fracción I, inciso h) y 71 fracción XIV, de su reglamento, como sigue:

Cfr. Artículo 33. CFF. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

...

Cfr. Artículo 69. Para los efectos del artículo 68, fracción I de este Reglamento, se deberá proporcionar, además de la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, lo siguiente:

I. Datos generales:

...

h) Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código que, en su caso, se hubieren aplicado;

...

Cfr. Artículo 71. CFF. El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refieren los artículos 52, fracción III del Código y 68, fracción III de este Reglamento que elabore el contador público registrado, se integrará con la información que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en la forma siguiente:

...

XIV. Se indicará si el contribuyente aplicó o no los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras a que se refiere el artículo 33, fracción I, inciso h) del Código, señalando el criterio de que se trate y describiendo la operación realizada y el impacto que tuvo en la utilidad, pérdida fiscal o determinación de la contribución correspondiente, y

...

⁸ Cfr. Artículo 89. CFF. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

...

No se incurrirá en la infracción a que se refiere la fracción primera de este artículo, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Artículo 90. Se sancionará con una multa de \$35,000.00 a \$55,000.00*, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89 de este Código.

En los supuestos señalados en la fracción I del artículo citado, se considerará como agravante que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código. En este caso, la multa se aumentará de un 10% a un 20% del monto de la contribución omitida, sin que dicho aumento exceda del doble de los honorarios cobrados por la asesoría, el consejo o la prestación de servicios.

No se incurrirá en la agravante a que se refiere el párrafo anterior, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

* Ver actualización de multas.

Para combatir los casos de aquellas prácticas que se han calificado de simulaciones fiscales, se ha reformado la legislación tributaria, a fin de dotar a las autoridades administrativas de facultades, aun cuando son limitadas, que les permitan en el marco del ejercicio de sus facultades de comprobación, analizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, y cuando éstas administrativamente lleguen a ser calificadas como “simulación de actos jurídicos”, podrán recalificarlas, exclusivamente para efectos fiscales, a fin de determinar los efectos tributarios que les correspondan,⁹ sin que ello obste para que se presenten denuncias penales por estimar que se está en presencia de prácticas de evasión tributaria.

El propósito del presente trabajo es estudiar éstos fenómenos y examinar si se encuentran correctamente regulados en nuestro país, y si en la práctica cotidiana son combatidos apropiadamente; analizando si los instrumentos jurídicos con que cuenta nuestra legislación, son adecuados y suficientes para obtener los resultados disuasivos esperados por las autoridades fiscales; o si requerimos de cambios legislativos para mejorarlos, investigando si los problemas en su operación práctica obedecen a impericias en su aplicación.

El presente estudio se ha dividido en cinco capítulos, en el primero de los cuales, se analiza la regulación de la figura de la simulación en la materia civil, sus

⁹ Así mediante la Ley Miscelánea De 2008.- Decreto por el que Se Reforman, Adicionan, Derogan y Establecen Diversas Disposiciones de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y Establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso (Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1o. de diciembre de 2004), se reformó el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como sigue:

Artículo 213. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II o IV de esta misma Ley, según corresponda, en la proporción de su participación directa o indirecta promedio por día en dicho ejercicio en la entidad o figura jurídica extranjera que los perciba, aun cuando ella no se los distribuya al contribuyente....

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de este Ley.

características, las figuras que le son afines, sus tipos y sus efectos frente a terceros; así mismo se analiza su reglamentación en la materia penal y sus diferencias con la materia civil.

En el capítulo segundo, se estudia la problemática de la prueba de la simulación, los indicios y las presunciones, sus diferencias, la carga de la prueba, la semiótica de la simulación, y la posición adoptada por los tribunales mexicanos a través de su jurisprudencia.

En el tercer capítulo se examina la elusión y la evasión tributaria, así como sus diferencias, las diversas formas como se materializan y las medidas correctivas para combatirlas.

El objeto de análisis en el cuarto capítulo es la simulación tributaria, sus características, las figuras que le son afines y sus diferencias; su caracterización como fórmula de evasión fiscal, las medidas para combatirla y su regulación en el sistema tributario mexicano.

Finalmente en el quinto capítulo se estudian brevemente las razones de la evasión fiscal bajo la óptica sociológica, moral y psicológica, concluyendo con la evaluación de diversas prácticas fiscales elusivas de moda en México, a través de los mecanismos antielusivos analizados en los capítulos precedentes.

CAPITULO 1

LA SIMULACION CIVIL Y PENAL.

En el ejercicio de su autonomía privada, nos describen Goderch y Silva Sánchez,¹⁰ los particulares establecen, modifican y extinguen relaciones jurídicas de todo tipo, de acuerdo con sus intereses y posibilidades materiales de actuación. Las leyes establecen que algunos de los actos y negocios jurídicos que los particulares celebran, están sujetos a deberes públicos y privados de auto declaración, de registro y de alguna forma de publicidad. Al respecto surge la pregunta sobre si existe un deber universal de veracidad.

En el derecho privado nadie está obligado a dar al mundo cuenta de las razones de su propia actividad o inactividad negocial, de manera que existe la posibilidad de actuar o de abstenerse de hacerlo sin asumir por ello obligación alguna de dar explicaciones a nadie. Sin embargo, una cosa es abstenerse de dar explicaciones,¹¹ incluso se tiene el derecho a no declarar, pero situación muy distinta es actuar ofreciendo explicaciones que no son verdaderas en relación con lo actuado. Las explicaciones falsas se ofrecen por propia iniciativa o a instancia de un tercero que las pidió.

Si bien no existe ley alguna que imponga un mandato universal por el que se obligue a los particulares que se encuentren bajo una determinada situación a publicar o a declarar la verdad de lo actuado o lo no actuado, en materia fiscal y penal se han introducido numerosos deberes de declarar verdaderamente lo hecho, destacando dos grupos de casos:

A) Quienes asumen la gestión de negocios ajenos, deberán dar cuenta fiel de su actuación.

¹⁰ Goderch, Pablo Salvador y Jesús María Silva Sánchez. Simulación y deberes de Veracidad. Derecho Civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica. Madrid España 1999. Editorial Civitas Ediciones S.L. Págs. 15- 44.

¹¹ En el ámbito penal el derecho a no declarar contra nosotros mismos.

B) Quienes al celebrar un negocio jurídico, realicen un hecho imponible, habrán de dar cuenta de ello al erario público, siempre que exista una obligación tributaria de autoliquidación. Existe la obligación de declarar el hecho y la base imponible, así como los sujetos que intervinieron en su realización.

Así las cosas, y salvo que las leyes específicas hayan impuesto deberes de declarar o de publicar lo actuado, quienes han celebrado un contrato no tienen un deber general de hacer a los demás partícipes de su decisión, del contenido de esta o de las razones por las cuales han llegado a adoptarla.

Así, en el ámbito de autonomía privada, los particulares no están sujetos a un deber general de veracidad, ni a una obligación universal de hacer saber a los terceros qué negocios celebran o dejan de celebrar, sin embargo el problema se presenta cuando al celebrar un negocio, las partes, el declarante con el destinatario, de común acuerdo entre sí, emiten una declaración o declaraciones no coincidentes con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros.¹²

El negocio simulado exige que las partes, de mutuo acuerdo, quieran establecer únicamente la apariencia externa de un negocio excluyendo los efectos jurídicos que les son propios.¹³ El negocio simulado es nulo, pues en él no se quiere lo declarado, pero la declaración de nulidad no será oponible a ciertos terceros, dignos de especial amparo, en particular quienes, confiados en la apariencia negocial creada, hayan adquirido de buena fe y a título oneroso un derecho.

¹² Manuel Albaladejo García, La simulación. Madrid España 2005, Editorial Edisofer, S.L. pág. 18.

¹³ Goderch, Pablo Salvador y Jesus María Silva Sánchez. Ob. cit. Págs. 44 a 74.

1. De los actos jurídicos y los contratos.

Para poder analizar la figura de la simulación, es necesario recordar el concepto de acto jurídico y de contrato, y particularmente en respecto de esta última figura, porque es en su manipulación, en donde encontramos a la simulación.

El acto jurídico, es entendido por Ignacio Galindo Garfias,¹⁴ como aquellos acontecimientos cuya existencia es tomada en cuenta expresa y deliberadamente para producir los efectos previstos en las normas jurídicas, en estos actos, la manifestación exterior de la voluntad juega un papel decisivo, pues su función directa es la de engendrar una situación jurídica permanente, referida a los convenios y contratos celebrados por los particulares. Por su parte, Bonnecase¹⁵ define al acto jurídico como una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuya función directa es la de engendrar, fundándose en una regla de derecho, en contra o en provecho de una o varias personas, un estado, es decir, una situación jurídica permanente, o al contrario, de efecto limitado que conduce a la formación, a la modificación o la extinción de una relación de derecho.

Desde el punto de vista civil, convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.¹⁶ Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.¹⁷

En relación a lo anterior, Galindo Garfias¹⁸ nos recuerda que los actos jurídicos se clasifican en simples hechos jurídicos, actos jurídicos en sentido

¹⁴ Galindo Garfias, Ignacio. Derecho Civil, Ed. Porrúa, 1979, págs. 2010.

¹⁵ Bonnecase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil. Traducción y complicación. Enrique Figueroa Alfaro y Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V., México, Distrito Federal, 1997, Biblioteca Clásicos del Derecho. Editorial Harla. Pág. 764.

¹⁶ Cfr. C.C.F. Artículo 1792. Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.

¹⁷ Cfr. C.C.F. Artículo 1793. Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos..

¹⁸ Galindo Garfias. Ob. cit. Pág. 214 y s.s.

estricto y negocios jurídicos. En los dos últimos interviene la voluntad humana, sin embargo su relevancia para la integración del acto jurídico es diversa, así en los actos jurídicos el derecho toma en cuenta el contenido de la voluntad del sujeto que los emite, independientemente de la finalidad que se proponga el sujeto que la emite, de manera que los efectos jurídicos se producen con independencia de si son o no los queridos por su autor, o si son los previstos por éste.

En cuanto a los negocios jurídicos, estos constituyen el tipo más importante de actos jurídicos, en los que es muy relevante tanto el contenido como la finalidad de la voluntad para producir las consecuencias de derecho. Por ello, las voluntades de los sujetos que intervienen debe ser emitidas por personas capaces de celebrar el acto, estar exenta de vicios y que su intención sea la realización del acto. La nota característica que distingue a los negocios jurídicos de otra clase de actos, nos recuerda Galindo Garfias,¹⁹ descansa en que el negocio jurídico es una manifestación de la autonomía privada.

Los elementos del negocio son: esenciales, naturales y accidentales. Son elementos esenciales, aquellos que son parte integrante del acto, si falta alguno, el negocio no puede siquiera ser concebido. Los elementos naturales son aquellas consecuencias que normalmente acompañan al negocio jurídico celebrado, se entienden implícitos en él, sin necesidad de estipulación por las partes, quienes pueden válidamente convenir o estipular la supresión de cualquiera de estos elementos. Los elementos accidentales no forman parte normal del negocio, pero nada impide a los autores que al celebrarlo introduzcan algunos elementos que integren y formen parte del acto por expresa declaración de la voluntad de las partes.

Los elementos esenciales son presupuestos de existencia, nos relata el autor referido, sin los cuales el acto no producirá efectos, de manera que si no aparecen, el acto no puede llegar a formarse. Para la existencia del contrato se

¹⁹ Ídem.

requiere: a) Consentimiento; y b) el Objeto que pueda ser materia del contrato y en algunos casos de la solemnidad.²⁰

El consentimiento, nos recuerda Galindo Garfias,²¹ se vincula con la autonomía privada, o autonomía de la voluntad de los particulares para crear válidamente relaciones normativas, obligatorias y para crear situaciones jurídicas a favor o en contra de los autores del acto que se haya celebrado. Sin embargo esta autonomía no es absoluta, ni soberana, en tanto se encuentra limitada por el orden público, las buenas costumbres y la licitud.

La autonomía de la voluntad, es la expresión de la libertad en el campo del derecho, e implica que el ordenamiento jurídico permite a la voluntad de los particulares regular sus propios intereses privados, en aquellos casos en los que el Derecho objetivo no ha optado por regularlos imperativamente. En el ámbito de los negocios jurídicos la voluntad de los particulares es un elemento esencial del acto jurídico, pues sin él, ni siquiera podrá ser concebido, lo que produce que el negocio sea inexistente y no pueda producir consecuencia alguna.

Ahora bien, para que la voluntad produzca efectos, es preciso que se manifieste por medio de la declaración, esto es, que la voluntad se dé a conocer al exterior, lo que constituye la declaración de voluntad negocial, es decir, la exteriorización de lo querido por el autor del acto, el cual puede presentarse de manera oral o escrita, por medio de signos o gestos, es decir implica un medio para declarar la voluntad, que debe ser además idóneo para expresar claramente aquello que el sujeto quiere efectivamente declarar.

En el CCF mexicano se reconoce expresamente el principio de autonomía de la voluntad de las partes como norma suprema de los contratos, bajo el cual, cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin

²⁰ Ídem Artículo 1794. Para la existencia del contrato se requiere: I. Consentimiento; II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

²¹ Galindo Garfias. Ob. cit. págs. 225 a 227.

que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas fuera de los casos expresamente designados por la ley.²²

El consentimiento como elemento esencial que es, afecta la integración del negocio jurídico, nos señala Sánchez Medal,²³ y debe entenderse en dos sentidos: como la voluntad del deudor para obligarse, y como acuerdo de voluntades. En el primer supuesto se requiere de una voluntad real, seria y precisa; que dicha voluntad se exteriorice en forma expresa o tácita, y que tenga un contenido, lo cual implica la intención de contratar.

En el segundo supuesto, el consentimiento como acuerdo de voluntades, se descompone en dos partes; la oferta y la aceptación, esto es muy importante para determinar el momento y el lugar en que se perfecciona el contrato.

El objeto, como segundo elemento de existencia del contrato, nos refiere Sánchez Medal,²⁴ debe ser física y jurídicamente posible, y conforme a su definición legal, el objeto directo e inmediato es la creación o transmisión de obligaciones o derechos, y el objeto indirecto o mediato es la prestación de una cosa o la cosa misma; la prestación de un hecho o el hecho mismo.

La forma, señala Zamora y Valencia,²⁵ es la manera como se exterioriza el consentimiento, y comprende todos los signos sensibles que las partes convienen o la ley establece para lograr esa exteriorización. Todo contrato tiene forma en tanto que ésta es necesaria e imprescindible para proyectar o exteriorizar la voluntad y por tanto el consentimiento. Cuando la ley en un contrato específico impone la necesidad de exteriorizar el consentimiento cubriéndolo de ciertos y determinados elementos visibles o sensibles para que puedan producirse las

²² Cfr. C.C.F. Artículo 1832. En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

²³ Sánchez Medal, Ramón. De los Contratos Civiles, México, D.F., Editorial Porrúa, 1980. Págs. 14 a 17.

²⁴ Sánchez Medal. Ob. cit. Pág.20.

²⁵ Zamora y Valencia, Miguel Ángel. Contratos Civiles. México, D.F. 1992. Editorial Porrúa, págs. 31 y s.s.

consecuencias de derecho previstas en la norma, estamos en presencia de un contrato solemne.

En ese sentido, Sánchez Meda,²⁶ no señala que cuando la ley exige determinada forma para la celebración de un contrato, dicha formalidad es un elemento de validez del propio contrato y debe ser obligatoriamente observada por las partes para celebrar el acto jurídico y dar cumplimiento al requisito de validez, por lo que, la omisión de esa formalidad exigida por la ley hace que el contrato pueda ser impugnado de nulidad.

2. Concepto de la simulación de los negocios jurídicos.

Dice el Diccionario de la Real Academia²⁷ que simular es representar algo, fingiendo o imitando lo que no es; siendo la simulación, la acción de simular, que en derecho significa la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.

Siguiendo a Ferrara,²⁸ podemos señalar que en el lenguaje corriente, simular significa hacer aparecer lo que no es, mostrar una cosa que realmente no existe. El que acude a la simulación quiere crear una apariencia falsa para engañar al público induciendo a la opinión errónea de la verdad.

Análogo, aunque distinto, es el significado de la palabra disimular, ya que mientras en la simulación se hace aparecer lo que no es, en el disimulo se oculta lo que es. La primera provoca la creación falsa de un estado no real, el segundo oculta al conocimiento de los demás una situación existente. En ambos casos, el fin es el engaño, carácter fundamental de las varias formas simulatorias: en la simulación se quiere engañar sobre el ser de una situación no verdadera; en el

²⁶ Sánchez Meda. Ob. cit. Pág. 47.

²⁷ Cfr. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima segunda edición. Visible en <http://www.rae.es/rae.html>

²⁸ Ferrara, Francisco La simulación de los negocios jurídicos. Traducción de la 5ª Edición, por Rafael Atard y Juan A. de la Puente. Título, Año 1997, Editorial Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. Irapuato Guanajuato, México. Pág. 60 y sigs.

disimulo, sobre el no ser de una situación real. La simulación puede compararse con un fantasma, el disimulo a una máscara.

La simulación no pierde su naturaleza al pasar al terreno jurídico. Lo simulado es opuesto a lo verdadero, y la simulación es antítesis de verdad. La simulación no es realidad sino ficción de realidad. Así el negocio simulado es el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de como aparece. Entre la forma extrínseca y la esencia íntima, hay un contraste, el negocio que aparentemente es serio y eficaz, es mentiroso y ficticio, o constituye una máscara para ocultar un negocio distinto.

En la estructura de la simulación, dos contratantes o más, se proponen engañar a los terceros, haciéndoles creer que realizan un acto que realmente no quieren efectuar. Para ejecutar su acuerdo, llevan a cabo exteriormente el acto ficticio, declarando querer, cuando en realidad no quieren; y esta declaración, deliberadamente es disconforme con su intención que permanece secreta, va dirigida a engendrar en los demás una falsa representación de su querer.

Al respecto, Ferrara²⁹ reflexiona que es fundamental hacer un estudio de las relaciones entre la voluntad y la declaración, pues considera que la teoría dominante con Savigny³⁰ a la cabeza, atiende a la voluntad como el elemento principal del negocio jurídico, por lo que el derecho dota de consecuencias jurídicas al querer del individuo. Así, la declaración es sólo un medio de revelación de la manifestación, pero lo esencial, lo jurídicamente eficaz es la voluntad, por ello, ante el conflicto entre la voluntad y la declaración, debe prevalecer la voluntad, de manera que una declaración no verdadera es sólo la apariencia de una declaración. Ninguna declaración es eficaz sin voluntad y es tan nula como la voluntad sin declaración.

²⁹ Ferrara Ob. cit. Pág. 19.

³⁰ Cfr. Savigny Frédéric, Carl de. Le Droit des Obligations: partie du droit romain actuel. Tome Second. Paris Francia 1873. A. Durand et Pedone Lauriel Editeurs. Pag. 82. La convention en générale est la réunion de plusieurs dans une déclaration concordantes de volonté qui détermine leur rapports légaux.

En la simulación, los terceros ignoran el acuerdo secreto de los contratantes y no pueden adivinar sus intenciones, creen en la verdad del acto realizado: entienden y tiene motivos para entender que aquellas declaraciones contractuales son serias y han producido una transformación real en las relaciones jurídicas de las partes. Así se consigue el fin de los que simularon; por ejemplo, si lo que se fingía fue una enajenación o una obligación, han hecho creer al público, o en una transferencia de propiedad que no existe porque la cosa aparentemente enajenada sigue en el patrimonio del enajenante, o en la constitución de una deuda puramente imaginaria, porque el deudor aparente no queda obligado.

Lo mismo sucede en el caso de que se disimule un negocio bajo las apariencias de otro. Los contratantes han declarado vender, cuando en realidad han querido donar. Los terceros se engañan prestando fe a las formas utilizadas para el negocio.

Así, lo interno, lo querido, y lo externo, lo declarado, están en oposición consciente. Las partes no quieren el negocio, solamente quieren hacerlo aparecer. Esta disconformidad entre lo querido y lo declarado es común a ambas partes y concretado ente ellas.

La simulación supone un concierto, una inteligencia entre las partes, éstas cooperan juntas en la creación del acto aparente, en la producción del fantasma jurídico que constituye el acto simulado, ya que sin el concurso de todos, la simulación no es posible, no basta con el propósito de uno sólo, pues ello constituye una reserva mental, no una simulación.

Las partes recurren a ese artificio para hacer creen en la existencia de un acto no real o en la naturaleza distinta de un acto realizado seriamente. No debe confundirse la intención de engañar con la intención de dañar, porque la simulación puede tener una finalidad lícita, como lo es sustraer a los curiosos e indiscretos el acto jurídico. Debe reconocerse que en la mayoría de los casos, la

simulación se dirige a defraudar a los terceros o a ocultar una violación legal. Aquí se manifiesta la voluntad como declaración deliberada y acorde de voluntad divergente para engañar a los terceros.

3. Concepto Jurídico de la Simulación.

La figura de la simulación se encuentra expresamente regulada en el CCF³¹ en el subtítulo de los efectos de las “Obligaciones con Relación a Tercero” del título de “Efectos de las obligaciones”. Dicho ordenamiento señala que: “... es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”.³²

Rafael de Pina³³ considera que la palabra simulación, en su sentido puramente gramatical, significa “acción de simular”, es decir, de representar una cosa fingiendo lo que no es, lo que conlleva en la simulación, una conducta hipócrita contraria a los dictados de la buena fe, y que en consecuencia debiera ser sancionada severamente por el legislador.

La palabra “falsamente” empleada por el CCF, según aclara Borja Soriano,³⁴ implica la falta de conformidad entre la realidad y la apariencia.

Para Ferrara³⁵ acto simulado, es aquél que tiene una apariencia contraria a la realidad, bien porque no existe en absoluto, o bien porque es distinto de cómo aparece. Según éste autor, la simulación de un acto jurídico requiere: una declaración deliberadamente disconforme con la intención; que ésta haya sido

³¹ Cfr. LIBRO IV De las Obligaciones del C.C.F.; TÍTULO IV Efectos de las Obligaciones; Subtítulo II. Efectos de las Obligaciones con Relación a Tercero; CAPÍTULO II; De la Simulación de los Actos Jurídicos.

³² Cfr. C. Civ. F. Artículo 2180.

³³ De Pina Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano, Volumen tercero, Editorial Porrúa, México 1980, pág. 223 y s.s.

³⁴ Manuel Borja Soriano; Teoría General de las Obligaciones, Tomo II, Editorial Porrúa México, D.F. 1974, números 1203, 1204 y 1205. Pág. 219 y 220.

³⁵ Ferrara, Francisco. Ob. cit. Pág. 60.

concertada entre las partes, y que la finalidad de la misma haya sido la de engañar a un tercero.

El acto simulado se caracteriza fundamentalmente por la divergencia que existe, conscientemente querida por las partes, entre una voluntad real y una declaración ficticia.

Rojina Villegas,³⁶ siguiendo a Planiol³⁷ sostiene que hay simulación cuando se celebra una convención aparente, cuyos efectos son modificados o suprimidos por otra contemporánea de la primera y destinada a permanecer en secreto. Esta definición supone, que hay identidad de partes y de objeto, en el acto ostensible y en el secreto. Al acto secreto le llama contradocumento.

En toda simulación, hay un acto ostensible y uno secreto, el ostensible es el acto falso, que se ejecuta para que sea conocido por los terceros y, principalmente, por los acreedores, cuando la simulación se realiza para perjudicarlos. En ese acto, las partes declararán falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas, se trata de dar apariencia o distinto carácter al negocio jurídico en la simulación relativa.³⁸

³⁶ Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil, Teoría general de las Obligaciones. Editorial Porrúa 1981, pág. 373.

³⁷ Cfr. Planiol Marcelo y Jorge Ripert. Tratado Práctico de Derecho Civil Francés. Las obligaciones, Tomo VI. Primera Parte. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Distrito Federal 2002, págs. 465 a 479. Existe simulación cuando a sabiendas de que se hace una declaración inexacta o cuando se celebra un contrato aparente cuyos efectos quedan modificados o suprimidos por otro contrato contemporáneo del primero y destinado a ser mantenido en secreto. El acto secreto se llama contradocumento y sirve: a) para suprimir totalmente los efectos del acto aparente al cual se denomina ficticio, b) puede variar la naturaleza del acto aparente sin enervar todos sus efectos. En estos casos se dice que el acto es disfrazado. El fin puede limitarse a ocultar una parte de las condiciones del contrato. ... La simulación se aproxima al dolo en que se trata de una combinación destinada a inducir a alguien en error, pero cuando existe un contrato son las partes del mismo que se ponen de acuerdo a fin de engañar a terceros. Por regla general es un medio de fraude.

³⁸ Cfr. SIMULACION, ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN. Una correcta interpretación de los preceptos legales que regulan la figura jurídica de simulación, lleva a concluir que ésta se compone de los siguientes elementos: a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello; c) La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior y d) Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros. Lo anterior si se tiene en cuenta que el concepto de tal figura consiste en la existencia de un contrato aparente, regido por otro celebrado a la vez y mantenido en secreto por las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto del que realmente se ha llevado a cabo. Así, cuando se invoca como excepción en un asunto jurídico, el demandado debe indicar con precisión los hechos que a su juicio configuraron cada uno de los elementos que la constituyen y, desde luego, aporta las pruebas

El acto secreto, es el acto verdadero, en el acto ostensible nada de lo que él se consigna o que las partes declaran en la realidad ha pasado, y por lo tanto, el convenio o el acto jurídico que el mismo encierra, es inexistente, de tal manera que no producirá ningún efecto; o bien, si se trata de una simulación relativa, en el acto secreto las partes determinan la verdadera naturaleza del mismo.

Bajo la doctrina francesa, reseñada por Ferrara,³⁹ el acto secreto generalmente se consigna en un documento llamado “carta de resguardo o contradocumento”.⁴⁰ La contracarta debe ser mantenida en secreto, no debe ser conocida por terceros. El carácter secreto de la contracarta permite que la simulación se verifique y constituye una evidencia ostensible del acto mismo reservado, por ejemplo el proteger al supuesto enajenante para que la enajenación no se invoque en su contra por el falso adquirente; o bien, precisar la verdadera naturaleza del acto, en la simulación relativa.

Descubierto el acto secreto, queda sin efectos el ostensible. Aquél puede ser descubierto por un tercero o por una de las partes cuando la otra pretende aprovecharse del acto ostensible.

Ferrara⁴¹ explica que lo más característico en el negocio simulado es la divergencia intencional entre la voluntad y la declaración, lo interno, lo querido, y lo externo, lo declarado, están en oposición consciente. En efecto, las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo parecer y, por eso, emiten una

necesarias para su demostración. De esta suerte, si quien alega la simulación no precisó y menos probó cuál era el otro contrato que regía el simulado, pues no dijo haberse celebrado éste para engañar a otro, ni tampoco señaló la existencia de un tercero afectado, no opera la figura jurídica de la simulación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Registro No. 215698. Localización: Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, XII, Agosto de 1993. Página: 572. Tesis: XVI.2o.25 C. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

³⁹ Ferrara, Ob. cit. págs. 200 y s.s.

⁴⁰ Deboissy, Florence. La Simulation en Droit Fiscal. Paris Francia. 1997.- Librairie générale de droit et jurisprudence, E.J.A. Pág. 26 y s.s.

⁴¹ Ferrara. Ob. cit. Págs. 68 a 74.

declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico y al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia.

Los que simulan pretenden que a los ojos de los terceros aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de lo cual, se quiere mostrar una exterioridad engañosa mediante una declaración que carece de contenido volitivo. Se trata de una declaración efímera, vacía, ficticia, que no representan una voluntad real, y es por lo mismo nula, destinada únicamente a deslumbrar al público.

En opinión de Gutiérrez y González,⁴² los deudores inventan métodos para defraudar a sus acreedores, y no se quedan en una sola negativa de pago, sino que realizan una serie de conductas que sólo en forma aparente hacen disminuir su patrimonio activo o aumentan su pasivo y tratan de evitar que sus acreedores tengan en donde hacer efectivo su derecho.

Los miembros de la colectividad reaccionan, inventan y multiplican las defensas contra los acreedores, como la “acción contra la simulación” que es según éste autor, la facultad que la ley otorga a la víctima de un hecho ilícito, anterior o posterior a la realización de un acto simulado por su obligado deudor, para que se constate que es inexistente como acto jurídico o se declare nulo, según sea el caso, con el propósito de que reaparezcan en el patrimonio del obligado deudor bienes pecuniarios que sólo de manera aparente o ficticia había salido, y con el valor de ellos pueda cumplirse con las prestaciones que debe.

Dentro de los móviles de la simulación, estos pueden ser lícitos o ilícitos; el móvil es lícito cuando guía a una persona para simular un acto sin intención de defraudar a sus acreedores, ni lastimar derechos de persona alguna, pues la simulación que realiza es en atención a cuestiones de tipo moral.

⁴² Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1991, octava edición, pág. 627.

Un móvil ilícito es el que inspira por lo general al que simula un acto, y la persona que tal conducta realiza, busca cualquiera de éstas metas:

a) Defraudar a su acreedor, esto es, defraudar a la víctima de un hecho ilícito por él cometido, impidiendo que pueda hacer efectivo su crédito en contra del simulado.

b) Defraudar a un acreedor que tendría mayores derechos con motivo del acto real que se disimula en la apariencia de otro acto.

c) Cuando se busca un acto real, y se logra a través de un fraude a la ley o a una disposición de autoridad.

4. Figuras afines a la simulación.

Existen una serie de figuras afines a la simulación, que es necesario diferenciar de ésta.

4.1. La reserva mental.

La doctrina⁴³ se ocupa de distinguir a la reserva mental de la simulación unilateral, en tanto que en la primera, el engaño se lleva a cabo porque el declarante guarda en su interior parte de su voluntad, mientras que en la segunda, el declarante provoca directamente un error en el que recibe la declaración, o utiliza el error en que su contraparte hubiera caído espontáneamente, así la simulación unilateral no es simulación, sino dolo.

La simulación siempre es el resultado de un acuerdo entre los contratantes y sale por tanto de los actos unilaterales. Su propósito puede ser lícito o

⁴³ Cfr. Ferrara Ob. cit. pág. 24 y s.s.; Mosset Irurraspe, Jorge. Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo I Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001, pág. 171; Pont Clemente, Joan-Francesc. La simulación en la nueva LGT. Madrid España 2006, Editorial Marcial Pons. Págs. 104 y s.s.

fraudulento. No debe olvidarse que una simulación puede combinarse por las partes sin propósito de fraude. La simulación es incolora, y se califica según los fines de los que la emplean. El propósito fraudulento no es esencial, aunque normalmente tiene un carácter ilícito, pues de ordinario se emplea para dañar a los terceros o violar la ley.

La reserva mental debe distanciarse de la simulación. El punto común entre ambas instituciones es el propósito de engañar, sin embargo, en la reserva mental se desenvuelve en el retiro secreto de la mente de uno de los contratantes, mientras que la simulación es la obra de más de uno, resulta del concierto de todas las partes. La reserva es una simulación unilateral, en la que el engañado es el otro contratante, mientras que en la simulación el engañado es el público. La esencia de la reserva mental pertenece en secreto.

La reserva es nula, porque el ordenamiento jurídico sólo protege aquellas determinaciones de voluntad que se manifiestan como medios para satisfacer intereses serios y reales, que corresponden al desenvolvimiento de una actividad económica lícita, no los medios de la mala fe y del engaño.

4.2. Los negocios fiduciarios.

De igual manera, la doctrina,⁴⁴ distingue a la simulación de los negocios fiduciarios, que son negocios serios, concluidos realmente entre las partes para obtener un efecto práctico determinado. Aquí los contratantes quieren el negocio con todas sus consecuencias, aunque se sirvan del mismo para una finalidad económica distinta.

Así pues, el enajenante o cedente transmite su derecho de propiedad o de crédito al comprador o cesionario; y queda a la fe. Fiducia – de éste – de aquí el

⁴⁴ Cfr. Ferrara Ob. cit. pág. 82 y s.s.; Mosset Irurraspe, Jorge, Ob. Cit. pág. 171 y s.s.; Pont Clemente, Joan-Francesc. Ob. Cit. Págs. 104 y s.s.; Albaladejo García, Manuel. La Simulación. Madrid España 2005, Editorial Edisofer, S.L. págs. 87 a 114.

nombre del negocio fiduciario – el servicio del derecho adquirido únicamente para el fin que se convino. Si el fiduciario abusa de su posición jurídica y enajena, la disposición es válida pero le obliga al resarcimiento.

Los efectos del negocio fiduciario se resumen a la obligación personal del fiduciario, de usar el derecho adquirido, para el fin restringido que las partes quieren, y por tanto, para restituirlo eventualmente al transferente o a terceras personas. Si el fiduciario abusa de su posición jurídica, enajenado o utilizando en provecho propio el derecho, es responsable del resarcimiento de los perjuicios causados.

- El negocio simulado, es un contrato fingido, no real, el negocio fiduciario es un negocio querido y existente.
- El negocio simulado es un negocio único, vacío de consentimiento: El negocio fiduciario es la combinación de dos negocios serios, uno real y otro obligatorio.
- El negocio simulado no quiere alcanzar un resultado económico ni jurídico, el fiduciario quiere el resultado jurídico, pero no el resultado económico.
- El negocio simulado es absolutamente nulo, no lleva consigo transferencia alguna de derechos y, por eso, el que simula sigue siendo propietario y puede reivindicar de la masa del concurso.

4.3. El fraude de Ley.

También debe distinguirse la simulación del negocio en fraude de ley, ya que la naturaleza de ambas figuras es totalmente diversa.⁴⁵ En el fraude de ley el negocio no es aparente, sino que es perfectamente serio, y se quiere realmente. En el fraude de ley, lo que se busca es evitar la comprobación del hecho jurídico privándole de uno de los elementos que lo constituyen y haciendo con ello inaplicable el principio que lo regula.

Se utilizan fundamentalmente tres tipos de métodos para eludir la ley, sin negar que puedan existir otros:

- El empleo de un negocio distinto o de una combinación de actos jurídicos.
- Modificación de las condiciones de hecho.
- La interposición.

La simulación no es un medio de eludir la ley, sino de ocultar su violación. Los negocios fraudulentos son negocios reales indirectos, que tienden a conseguir, con la combinación de diversos medios jurídicos seriamente realizados, el mismo resultado que la ley prohíbe, o por lo menos, uno equivalente. En los negocios en fraude de ley, si bien se trata de negocios no prohibidos, estos producen bajo otra forma los mismos resultados.

En el negocio simulado, se quiere producir una apariencia del negocio fraudulento, una realidad, los negocios simulados son ficticios, no queridos, los negocios *in fraudem* son serios, reales, y realizados por las partes para conseguir un resultado prohibido, la simulación nunca es un medio para eludir la ley, sino para ocultar su violación. Aquí no se oculta el acto exterior sino que lo deja claro y visible.

⁴⁵ Cfr. Ferrara. Ob. Cit. pág. 95 y s.s. Mosset Irurraspe, Jorge. Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo II Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001, pág. 59 y s.s.

5. Motivos para simular.

Cuando se simula, se pretende que aparezca disminuido el patrimonio con enajenaciones que en realidad no existen, para sustraer los bienes de la garantía de los acreedores; disfrazar donaciones bajo la forma de contratos onerosos que no existen; u ocultar una parte del precio de la venta para evitar pagos al fisco.

Así las partes buscan simular por diversas razones:

- Las partes se proponen producir la apariencia del acto que no quieren realmente. El acto es inexistente, ficticio, ilusorio. Se tiene sólo una mera apariencia, una vana sombra, un cuerpo sin alma. (simulación absoluta)
- Las partes realizan un acto real aunque distinto de aquél que aparece exteriormente. El acto está escondido, celado, velado. Existe una ocultación de un negocio verdadero bajo una forma mentida (simulación relativa).
- Las partes realizan un acto real y ponen de manifiesto su naturaleza; sólo quieren engañar acerca de la persona del verdadero contratante. En el negocio figura un sujeto distinto del verdadero contratante. En el negocio figura un sujeto distinto del interesado, un titular fingido, un testaferro (interposición).

La simulación no siempre es fraudulenta y existe en sus elementos constitutivos, con independencia del propósito de consumar una lesión en daño a terceros. De ahí que, es suficiente demostrar que el proceso simulatorio puede considerarse cumplido antes de la consumación de un fraude y sin necesidad de él.

La simulación queda perfecta en el momento mismo de la celebración del contrato simulado, que produce la situación jurídica ilusoria. La consumación del

engaño es un efecto de la simulación y un efecto no necesario. El engaño se produce con el negocio simulado, sin embargo tampoco es exacto que la consumación del engaño se produzca mediante la oposición del negocio simulado hecha por los simuladores. La simulación no se integra por la oposición a terceros sin que se funda en ella para perjudicarlos.

La nulidad se explica por la consideración de que la ley no puede atribuir efecto jurídico alguno a una declaración que dice por sí misma, que no quiere tenerlo. El negocio simulado es un negocio único con dos declaraciones que se neutralizan recíprocamente, no se trata de una simple forma sin declaración, sino que hay una declaración que por su contenido queda neutralizada y no produce efectos, así el negocio simulado no es un negocio inexistente, sino un negocio sin resultado jurídico.

El contrato simulado nos señala Ferrara,⁴⁶ no es modificado o destruido por un acto posterior, sino que desde el principio, es un acto no serio, aparente y la convención secreta está destinada a constatar históricamente esta ficción. La falta de validez no es, por tanto, una consecuencia inmediata de su arbitrio, sino un efecto reflejo de la falta de querer el contenido de la declaración. La simulación entraña una contradicción deliberada y consciente entre lo querido y lo declarado, realizada con el fin de producir una apariencia que engañe a terceros.

Así, el autor no señala, que por simulación debemos entender la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo.

⁴⁶ Ferrara. Ob. Cit. Pág. 73 y 74.

La simulación es absoluta, cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.⁴⁷

6. La simulación absoluta.

6.1. Concepto.

Es negocio absolutamente simulado, el que existiendo en apariencia, carece en absoluto de un contenido serio y real, no señala Ferrara.⁴⁸ Las partes no quieren el acto, sino tan sólo la ilusión exterior que el mismo produce.

Recordemos que entre los requisitos esenciales para la existencia del acto jurídico figuran el consentimiento válido de los contratantes y la causa lícita de obligar, requisitos de los cuales carece el negocio fingido, porque si bien hay consentimiento para la ficción, falta el necesario para la obligación, que es necesario para que se establezca la relación jurídica, así faltando toda la esencia del contrato, no existe tampoco la causa.

El negocio simulado es algo más que un negocio sin causa, y se distingue del negocio fingido que está en absoluto vacío de contenido por la falta de voluntad, es una sombra de contrato; normalmente la simulación absoluta tiene un carácter fraudulento, que tiende a causar un perjuicio a terceras personas, mientras que el negocio fingido está vacío de contenido por falta de voluntad, es una sobra de contrato.

En opinión de Rafael de Pina⁴⁹ la nulidad absoluta sólo se presenta cuando las partes se proponen un fin ilícito al darle al acto una falsa naturaleza, clasificación o carácter.

⁴⁷ Cfr. Art. 2181, del C.C.F.

⁴⁸ Ferrara Ob. cit. pág. 191 a 222.

⁴⁹ De Pina. Ob. cit. Págs. 223 y s.s.

Para Rojina Villegas⁵⁰ la simulación absoluta es aquella que nada tiene de real, es la más importante pues da origen a los mayores problemas jurídicos, y es la que reclama mayor atención de las instituciones protectoras del acreedor, pues es a través de ella que el deudor generalmente logra evitar la ejecución sobre sus bienes, aparentando ante los terceros que su activo patrimonial es distinto del que realmente posee. En el negocio absolutamente simulado no hay consentimiento, ni objeto que pueda ser materia de él.

Confirma lo anterior, lo dispuesto por el artículo 2224 del CCF que señala que el acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno, no es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado.⁵¹

En opinión de Rojina Villegas, en la simulación absoluta, el acto jurídico es inexistente porque las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas. La inexistencia⁵² del acto se manifiesta por la falta de los elementos esenciales: el consentimiento y el objeto.⁵³

El consentimiento supone un acuerdo de voluntades para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones, y en la simulación absoluta no hay ningún acuerdo de voluntades para producir alguno de esos efectos, por el contrario, las partes saben de antemano que no habrá tal creación.

⁵⁰ Rojina Villegas Ob. cit. Pág. 440.

⁵¹ Cfr. SIMULACION. NO PUEDE SER CONFIRMADA LA NULIDAD POR. Visible en: SCJN IUS. Registro No. 815213. Localización: Quinta Época. Instancia: Sala Auxiliar: Informes. Informe 1954. Página: 67. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁵² Cfr. SIMULACION, INEXISTENCIA DEL ACTO JURIDICO EN CASO DE (LEGISLACION DE JALISCO). Visible en SCJN IUS. Registro No. 343013. Localización: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. CVII. Página: 596. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁵³ Cfr. NULIDAD E INEXISTENCIA. SUS DIFERENCIAS SON MERAMENTE TEORICAS. Visible en: SCJN IUS. Registro No. 270028. Localización: Sexta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Cuarta Parte, XCVI. Página: 67. Tesis Aislada. Materia(s): Civil Sexta Época, Cuarta Parte: también visible en Volumen XI, página 130. Amparo directo 2596/57. Federico Baños Islas. 8 de mayo de 1958. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Gabriel García Rojas. También Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965, Cuarta Parte, Tercera Sala, tesis 238, página 751, bajo el rubro "MINUTA FUERZA LEGAL DE LAS."

Desde un punto de vista técnico, no hay consentimiento, en tanto el concurso de voluntades no persigue producir ninguno de los efectos ya citados. Al respecto Rojina Villegas sostiene que el consentimiento no se da cuando dos personas se ponen de acuerdo para dar un paseo, sin embargo sí hay un concurso de voluntades.

En cuanto a la falta del otro elemento esencial, el objeto, éste consiste justamente en la creación, transmisión, modificación o extinción de obligaciones y/o derechos, y en la simulación no existen esas consecuencias, pues no hay obligación alguna, ni mucho menos prestación por realizar, ya que la aparentemente cumplida, en rigor, para las relaciones internas de las partes no llegará a ejecutarse.

Gutiérrez y González⁵⁴ señala que en la simulación absoluta, hay una conducta humana, que sin tener calidad de acto jurídico, pues su autor no lo desea, éste le da una apariencia contraria a su realidad, y sólo de esta manera ficticia, la hace aparecer como acto jurídico.

6.2. Formas de simulación absoluta.

En relación a la simulación absoluta, considera Ferrara⁵⁵ que el fin principal que las partes se proponen al realizar un acto simulado, es el de producir una disminución ficticia del patrimonio, o un aumento aparente del pasivo, para de éste modo, frustrar la garantía de los acreedores e impedir su satisfacción. El negocio simulado es el medio más frecuente al que acuden los deudores para hacerse insolventes en apariencia y escapar al cumplimiento de sus obligaciones.

⁵⁴ Gutiérrez y González, Ob. cit. Pág. 633.

⁵⁵ Ferrara, Ob. cit. pág. 192.

La simulación absoluta nos señala el autor,⁵⁶ suele agruparse en dos categorías: negocios que tienen a la disminución del patrimonio, y negocios que implican el aumento del pasivo, supuesto bajo el cual, el deudor busca aparentar crecer su patrimonio pecuniario para garantizar el cobro de sus créditos o que carece de ciertos bienes que al acreedor le interesa tener.

En el primer grupo encontramos diversos supuestos, el deudor busca aparentar una disminución de sus activos, ello tiene por propósito dejar sin garantía a los acreedores, aparentando una disminución de su patrimonio pecuniario activo y simular imposibilidad de pagar, bajo los siguientes casos:

- Contratos de enajenación a título oneroso, en el que el deudor simula vender sus inmuebles a favor de terceros. Aquí se emite un instrumento público, se fija un precio elevado para demostrar que la operación era una operación conveniente. Con ello se busca evitar las sospechas de fraude. El acreedor deberá demostrar el carácter aparente del acto, y si no puede hacerlo tiene la acción paulina para perseguir enajenaciones fraudulentas.
- La enajenación ficticia también se realiza en materia de expropiación por causa de utilidad pública. Un propietario que sabe será expropiado próximamente vende su inmueble a un testaferro por un precio enorme, a fin de que al momento en que inicie el procedimiento de expropiación, el valor del inmueble le sea pagado sobre la base del precio fingido.
- Otro supuesto se presenta en la venta de bienes muebles hecho en un precio considerable a una persona que no tiene nada, mientras que la posesión y disfrute de estos, queda en la persona del vendedor. Cabe también analizar el caso en que quedan en poder del deudor aquél mobiliario que le es indispensable para la satisfacción de sus necesidades personales, sin embargo, llama la atención que los conserve a título distinto

⁵⁶ Ídem.

del de propiedad, pues ello pone de manifiesto una contradicción difícil de conciliar entre la intención del que da, y sin embargo conserva lo enajenado.

- A veces, la cesión se refiere a un crédito futuro y sirve de instrumento para constituirse artificialmente en una situación duradera de insolvencia y asegurarse de éste modo contra el incumplimiento de las propias obligaciones.
- Los inmuebles son los más expuestos a simulaciones en tanto sobre ellos se practican embargos ficticios.
- Otro supuesto es la dación en pago ficticia por deudas que no existen, la que se presenta cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta de aquella a la que tiene derecho, el deudor simula tener un acreedor y le entrega a éste en pago una deuda ficticia, sus bienes, con lo cual disminuye su activo y deja a sus acreedores reales y verdaderos sin garantía en donde hacer efectivos sus derechos.
- Constitución de derechos reales para garantizar créditos ficticios. El deudor recurre al artificio de constituir aparentemente, derechos reales de garantía sobre sus bienes, a favor de personas de su absoluta confianza, con lo cual deja a sus legítimos acreedores sin posibilidad de asegurar el pago de sus derechos con relación a estos bienes gravados.
- También pueden encontrarse constituciones fingidas de usufructo, enfiteusis o superficie, con las cuales el deudor, mediante un testamento, conserva casi el pleno goce de sus bienes, dejando solamente a los acreedores un derecho de nuda propiedad, de contenido limitado y de escaso valor comercial.

- La simulación también reviste la forma de aportación a una sociedad imaginaria. En la que con aparentes aportaciones iguales, es el deudor quien tiene cuotas desiguales en el reparto.
- La contra-declaración es aquél documento probatorio de la simulación. La contra-carta es el reconocimiento de que el primero acto no es serio, en todo o en alguna de sus partes. Deboissy⁵⁷ recuerda que bajo la concepción antigua del derecho francés, los redactores del Código Civil se referían a la contra-letra como un acto auténtico que obligatoriamente debía adoptar la forma de un acto solmene, pues solo haría fe si se otorgaba ante notario y se reconocía en juicio. Además debe de otorgarse contemporáneamente al acto que deroga o desmiente.
- Otros supuestos son los casos de simulación absoluta respecto de aquellos contratos cuyo objeto es la prestación de un valor de uso, como el arrendamiento, pues con él, se pueden substraer durante largo tiempo los frutos de un fundo. Son arrendamientos precipitados que se hacen siempre por deudores que están en vísperas del procedimiento de ejecución o ya dentro de él, y suelen realizarse con parientes o amigos. En éstos supuestos, los arrendamientos convenidos por el deudor ejecutado sólo pueden oponerse al adjudicatario cuando tengan una fecha indubitada anterior al requerimiento.
- Otros supuestos son el depósito o comodato simulados, hechos por un tercero con objetos de la propiedad del deudor, para que aparezca que pertenecen a otro y justificar al mismo tiempo su posesión por el obligado.
- La simulación también se encuentra en los actos declarativos. Puede simularse la confesión y el reconocimiento contractual de una relación jurídica, como lo es las declaraciones de deudas de cantidades recibidas en

⁵⁷ Deboissy, Florence. Ob. cit. Pág. 26 y sigs.

préstamos. También se da la falsa alegación, cuando se inicia un juicio convenido, y se procede a hacer una transacción y merced a ella las partes renuncian o se conceden derechos recíprocamente.

- Los fines para los cuales se realiza la simulación son muy diversos, o se exagera fingidamente el pasivo, de manera que la masa a dividir resulte menor, o se atribuye a uno de los comuneros una cuota inferior, o se hace para hacer aparecer que la cuota se entrega en dinero contante.
- También puede simularse una contradecларación, existiendo entonces la simulación de una simulación: el no plus ultra de éste género.

En el segundo grupo de negocios absolutamente simulados la finalidad es aumentar el pasivo de manera ficticia, multiplicando los acreedores, y sacrificando a los verdaderos con los fingidos, o defraudando al Fisco.

- Aquí se agrupan todas las formas posibles de obligación: vínculos contractuales, declaraciones de deuda, prestamos imaginarios, etc.
- Un medio muy expedito para obligarse y que goza de la preferencia de los deudores, consiste en emitir letras, pagares y otros títulos a la orden, que por estar fechas con anterioridad, resultan más funestos por lo difícil que es probar el acuerdo engañoso. La prueba de la ficción resulta muy difícil, y si no fuera porque la calidad de los interesados y las circunstancias en que el acto se realiza dan a veces alguna luz.
- En materia de quiebras se actúan astucias de toda clase, se cometen todos los fraudes, se ponen en juego todas las simulaciones, para que lo menos malo del desastre económico del quebrado sea el hecho de quebrar y el daño recaiga exclusivamente sobre los acreedores.

- También deben considerarse el tejido de simulaciones y fraudes a fin de hacer llegar los bienes, mediante la multiplicación de los negocios a terceros adquirentes de supuesta buena fe, y la combinación verdaderamente ingeniosas de la declaración simulada de deuda con hipoteca que viene a satisfacerse por el tercer poseedor, fingido, del fundo hipotecado.
- Confesión de deuda simulada, aquí el deudor busca defraudar a sus acreedores confesando deber a otra persona cierta suma de dinero que en verdad no debe, pero que con la complicidad de aquél a favor del patrimonio pasivo e inclusive aparenta estar insolvente, aunque esto no sea necesario para el ejercicio de esta acción.
- Expedición de títulos de crédito antedatados. La persona que ha incumplido con sus obligaciones, para crear un aparente estado de insolvencia y privar a sus acreedores de bienes en donde haga efectivos sus créditos, procede a expedir en favor de personas de su absoluta confianza, títulos de crédito con fecha atrasada, y registra así en su pasivo un crecimiento ficticio, tomando en cuenta que los títulos de crédito por lo general, se desvinculan de su causa generadora y por ello, independientemente de la causa que los creó valen en la vida comercial.

Existen otras formas de simulación, que no puede pasarse por alto, entre las cuales se pueden enumerar los casos en los que se pierde un derecho o se adquiere una obligación por inacción dolosa y colusión del obligado, así, por el no uso, se permite que se extinga una servidumbre; o por el no ejercicio se prescribe un crédito. Sin embargo, la inacción del deudor, aún deliberada y dolosa, no puede ser considerada como simulación. Ello porque se trata de hechos, no de actos jurídicos. La pérdida del derecho ocurre por la actuación de ciertos elementos materiales, a que da lugar mediata y ocasionalmente, la inactividad del titular.

Tampoco cabría alegar simulación, porque ésta se dirige contra negocios jurídicos, no contra simples omisiones. La circunstancia de que el beneficiado por la pérdida del derecho esté de acuerdo con el deudor, no puede ocasionar la figura del contrato simulado, pues aquí, la pérdida no depende de la voluntad de las partes, sino de hechos jurídicos determinados por la ley, aun y cuando las partes hayan renunciado a su eficacia.

Lo mismo sucede cuando se trata de indemnizar daños y perjuicios, nacida del incumplimiento deliberado de un contrato anterior, aquí no hay simulación, sino violación real de una relación obligatoria para agravar la propia responsabilidad *fraudandi causa*.

Lo mismo se dice respecto de los juicios, en los que el demandado se defiende mal o ni siquiera se defiende para sufrir una condena. Si bien ello implica un efecto jurídico real, no puede hablarse de simulación.

En opinión de Manuel Bejarano Sánchez,⁵⁸ no todas las simulaciones tienen la finalidad de rehuir el acoso de los acreedores, los propósitos que inducen a las partes a celebrar actos ficticios pueden ser infinitamente variados y no todos ellos son ilícitos, sino únicamente los que sea contrarios a las normas de orden público, a las buenas costumbres, o que vulneren derechos de terceros.

7. La simulación relativa.

7.1. Concepto.

Ferrara⁵⁹ no señala que éste tipo de simulación consiste en disfrazar un acto, en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto. Los contratantes concluyen un negocio verdadero

⁵⁸ Bejarano Sánchez, Manuel. Obligaciones Civiles, tercera edición, Colección textos jurídicos Universitarios, Ed. Harla. Pág. 356.

⁵⁹ Ferrara. Ob. cit. Pág. 223 y s.s.

que ocultan bajo una forma diversa, de tal modo que su verdadera naturaleza permanezca secreta. La figura aparente del negocio sólo sirve para engañar al público, pero detrás de esa falsa apariencia, se esconde la verdad de lo que las partes han querido realizar y sustraer del conocimiento de los terceros. De aquí que con frecuencia se le designe, ya como negocio disimulado, enmascarado, velado, etc.

Bajo el principio de libertad de contratación, está permitido a las partes conseguir un cierto fin económico ocultando la forma jurídica empleada. Suele decirse que la persona capaz de realizar un negocio directamente, puede realizarlo también de modo indirecto, lo cual se aplica en verdad al uso de una forma contractual distinta o a la combinación de varias formas contractuales para conseguir un cierto resultado. Así el disfraz de un negocio jurídico no puede reprobarse en sí mismo, mientras no se ofenda con él a la ley o derecho de los demás, ya que el mantener en secreto un acto, puede constituir un interés legítimo y respetable, y no hay razón alguna de orden público que prohíba sustraer a la observación de los terceros la verdadera naturaleza del negocio realizado.

Del análisis del mecanismo de la simulación relativa, resulta que existen dos negocios: el manifiesto, fingido, y el oculto, serio; de ellos, el primero sirve para disimular el segundo. Los contratantes, para que no se conozca su acuerdo secreto, lo disfrazan bajo un ropaje engañoso: la simulación, aquí no se limita a crear la apariencia sino que produce esta última para encubrir un acto verdadero.

El negocio simulado sirve de capa, de máscara al negocio realmente celebrado: es como una etiqueta falsa, como un fantasma que se exhibe al público para apartar la vista del acto verdadero que quiere conservarse oculto. El disfraz exterior no puede tener eficacia jurídica alguna: cuando se desgarra el velo engañoso, no queda huella de su existencia, y, una vez descubierto el negocio oculto, la ilusión creada se disipa como la niebla en el aire, señala Ferrara.⁶⁰ Y

⁶⁰ Ídem.

queda el negocio verdadero en su forma genuina y sincera, que es el fruto de la voluntad de las partes, lo único que tiene importancia.

En efecto, lo que importa, es el negocio verdadero que las partes quisieron ocultar. El negocio simulado, no necesariamente significa que los negocios disimulados sean siempre lícitos y válidos. Cuando el negocio es inocente, es indiscutible su eficacia y estamos en el terreno de la llamada simulación lícita, sin embargo es más frecuente que el negocio oculto tienda a defraudar el derecho de los terceros o constituya una violación legal, aquí estamos en el campo de la simulación fraudulenta e ilícita, por lo que la sanción será la nulidad del negocio disfrazado que suele ser ilegal o inmoral.

En cuanto a la simulación relativa, opina Rojina Villegas,⁶¹ que no hay inexistencia, ni siquiera nulidad en todos los casos. Al respecto recuerda lo establecido por el artículo 2182 del CCF que señal que descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare, lo que en su opinión significa que en la simulación relativa el acto jurídico existe, pero sólo se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter, hay consentimiento y objeto, ya que las partes se proponen realizar un efecto jurídico; pero disfrazan ese efecto clasificando el acto en una forma falsa, distinta a la realidad.

Como ejemplo se describe: a la donación disfrazada de compraventa, en la que el efecto jurídico es transmitir el dominio y, por lo tanto existe consentimiento y objeto. Ese efecto jurídico se realiza, ya que el enajenante efectivamente transmite la propiedad al adquirente, pero se la da un falso carácter a la operación, que no desvirtúa el efecto principal que se propusieron las partes, por ello es que el artículo 2182 del CCF en comento, señala que el acto no será nulo, si no hay ley que así lo declare.

⁶¹ Cfr. Rojina Villegas, Rafael, ob. cit. pág. 373 y s.s.

Al respecto, argumenta el citado tratadista, que no se da ninguna de las causales de nulidad relativa previstas en el artículo 1795 del CCF, como son la falta de forma establecida por la ley si no se trata de actos solemnes; así como el error, el dolo, la violencia, la lesión, y la incapacidad de cualquiera de los autores del acto. Bajo la simulación relativa se da a un acto jurídico, una falsa apariencia para ocultar su verdadero carácter.

En la simulación relativa no puede haber una declaración totalmente falsa de lo que en realidad no se llegó a estipular entre las partes, pues bajo la falsa apariencia de un acto jurídico que se simula, existe de manera oculta un acto jurídico verdadero, en relación con el cual sí se ha convenido por los interesados para producir determinadas consecuencias, pero se disfraza ese acto real con una capa o envoltura que oculta su verdadero carácter.⁶²

Una vez que se descubra el acto simulado, el acto que sirva de disfraz será nulo pues el objetivo de la simulación es precisamente el de eliminar la envoltura o disfraz que falsamente encubre al negocio verdadero.

En cuanto a la simulación relativa, el acto jurídico existe, pero sólo se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, hay consentimiento y objeto, ya que las partes se proponen realizar un efecto jurídico, pero disfrazan ese efecto, clasificando el acto en una forma falsa, distinta de la realidad.

Al alterar la naturaleza jurídica de un acto o contrato, para darle una falsa apariencia, no se persigue ningún fin ilícito, ya que no se perjudica ni a los acreedores, ni al fisco en general, y por razones de interés exclusivo del deudor, a

⁶² Cfr. SIMULACION RELATIVA (LEGISLACION DEL ESTADO DE GUANAJUATO). Si en el escrito de demanda el actor dijo que en realidad se pactó como precio de la compraventa una cantidad determinada, pero a instancias de la demandada se asentó en la escritura que el precio era una cantidad menor, tal cosa constituye una simulación parcial del acto jurídico celebrado, conforme a lo que estatuye el artículo 1671 del Código Civil para el Estado de Guanajuato, mismo que establece que ésta se da cuando *"las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas"*; así pues, el contrato es válido y sólo nula una de las convenciones.

Visible en: Informe 1977, Segunda Parte, Tercera Sala, tesis 168, página 147. Registro No. 241122. Localización: Séptima Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación 103-108. Cuarta Parte. Página: 175. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

éste afecta únicamente, se disfraza el acto dándole una naturaleza jurídica falsa, de ahí que la nulidad sólo la determinará la ley cuando se lesionen derechos de terceros.⁶³

Existe, en opinión de Díez Picazo,⁶⁴ lo que podríamos llamar la voluntad negocial de crear la apariencia y esta es una voluntad enteramente libre y sin vicios. Lo declarado concuerda perfectamente con esta voluntad. El problema no radica en la voluntad sino en la causa. Lo que las partes no han querido, lo han excluido de una manera expresa, es la efectiva producción del resultado empírico que normalmente de su negocio debía derivar. No hay causa en el negocio, El negocio se funda, según esto, en una causa inexistente.

Por su parte Gutiérrez y González,⁶⁵ señala que en la simulación relativa, a la conducta humana se le da la apariencia de un acto jurídico para encubrir con esa falsa apariencia otra conducta humana, que si es un acto jurídico, pero no se desea que se presente con su propia naturaleza. Esta simulación sólo es reprochable en aquellos casos en que se busca defraudar verdaderos derechos de terceros, es cuando el acto se realiza en fraude de derechos de terceros, o bien cuando se busca realizar un acto prohibido por la ley.

⁶³ Cfr. SIMULACION DE CONTRATO. Cuando se ha probado la simulación del contrato de compraventa a favor de una persona, que sólo debe considerarse como testafarro, porque las pruebas rendidas acrediten que en realidad sólo medió en tal contrato, una estipulación a favor de tercero, son aplicables los artículos 1790, 2101 y 23102 del Código Civil del Estado de Jalisco, que disponen: el primero: "La estipulación hecha a favor de tercero, hace adquirir a éste, salvo pacto escrito en contrario, el derecho de exigir del promitente la prestación a que se ha obligado"; y los dos últimos, según los cuales la simulación es relativa, cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter, y que descubierto el acto real que oculta dicha simulación, el mismo no será nulo si no hay ley que así lo declara.

Visible en: Registro No. 817070. Localización: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Informes. Informe 1945. Página: 66. Tesis Aislada. Materia(s): Civil

SIMULACION. Impugnada la simulación de un negocio jurídico, precisa establecer una distinción entre el acto que aparentemente celebraron las partes y el que en realidad hubiera pasado entre ellas, pudiendo ser nulo el primero y válido el segundo, si en él concurren los requisitos que condicionan su validez.

Visible en Registro No. 808145. Localización: Quinta Época Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LXXVI. Página: 1885. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁶⁴ Díez Picazo, Luis. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, Editorial Civitas, Madrid 1996, pág. 219.

⁶⁵ Gutiérrez y González, Ob. cit. Pág. 732.

7.2. Figuras afines.

Encontramos diversas figuras afines a la simulación relativa, que se distinguen claramente de éstas.

7.2.1. El negocio con error. Aquí las partes atribuyen al contrato un *nomen iuris* que no corresponde a su naturaleza, lo titulan, por confusión o ignorancia con una denominación falsa. Esto no tiene importancia porque es regla común de interpretación que debe atenderse a la voluntad real de las partes, no a las palabras y expresiones empleadas con impropiedad.⁶⁶

Ello no se ubica en el terreno de la simulación, pues en ésta, la apariencia se prepara de antemano con un fin engañoso. El negocio disimulado requiere de una acción de simulación que venga a descubrir su verdadero carácter oculto tras de falsos oropeles, al negocio calificado erróneamente le basta que la interpretación normal rectifique la denominación impropia.

7.2.2. El negocio de redacción oscura. En éste caso, tampoco estamos en presencia de un negocio simulado, sino que se trata de una cuestión propia de interpretación a fin de resolver con precisión el carácter jurídico del negocio, ya que cuando éste tenga elementos contradictorios, tales como cláusulas ambiguas, ello puede hacernos dudar sobre la verdadera voluntad de las partes y la calificación jurídica del acto.⁶⁷

7.2.3. Los negocios indirectos.- También debe distinguirse a los negocios relativamente simulados, de los negocios reales indirectos. En los casos de

⁶⁶ Cfr. CCF Art. 1851. Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

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

⁶⁷ Cfr. CCF Art. 1852 Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y cosas diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieron contratar.

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

simulación relativa hay dos negocios, uno aparente y otro serio, de los cuales el primero sirve para disfraz al segundo.

En el caso de los negocios reales indirectos, no hay sombra de ficción, son actos verdaderos en su totalidad, aunque producen efectos complejos. Aquí no hay una forma jurídica que se oculta bajo otra aparten, sino que en el negocio indirecto aparece claro y manifiesto, aunque resulte de una combinación de varios actos que se unen y combinan a fin de que por su acción compleja, llegan a producir un efecto equivalente o análogo al de otro tipo de contrato, así a manera de ejemplo, tenemos que una cosa es dar dinero para adquirir, y otra distinta, donar la cosa adquirida, aun y cuando el efecto económico pueda ser el mismo, la esencia jurídica difiere sustancialmente.

7.3. Formas de simulación relativa.

a) La simulación relativa puede recaer en la naturaleza del contrato:

- La venta se desfigura bajo la forma de permuta o de transacción para impedir la rescisión por lesión, o de división para librarse del impuesto sobre transmisión de bienes.
- La cesión a título oneroso puede adoptar la apariencia de una cesión gratuita para huir de las prohibiciones de carácter personal relativas la venta que enumera. También es frecuente la simulación de un contrato de mutuo bajo la forma de una venta.
- La venta con precio fingido, o la venta acompañada de la reserva de usufructo o de un gravamen de renta vitalicia.

b) La simulación relativa puede recaer en el contenido del contrato, afectando el objeto, el precio, la fecha, las modalidades y los pactos accesorios:

- El objeto puede disimularse bajo la apariencia de otro, de tal manera que se produzca un engaño acerca de la identidad de la prestación.
- La simulación puede limitarse al precio del contrato, ya sea aumentando enormemente el precio para excluir o hacer muy gravoso el ejercicio del retracto legal.
- En ocasiones, se disminuye el precio para ahorrarse en parte el pago de impuestos. Aquí si bien estamos frente a una conducta *contra lege*, el contrato no necesariamente es nulo, sino sólo debe aplicarse la sanción de darle los efectos que debieron aplicarse si el precio se hubiera manifestado claramente.

Al respecto, Ferrara⁶⁸ señala que no todas las leyes prohibitivas tienen el mismo alcance, pues mientras unas se inspiran en un interés general, otras protegen un interés más limitado, y otras finalmente obedecen a meras finalidades de disciplina, financieras y de policía y cada una de ellas produce efectos diversos, así, la trasgresión de leyes de orden público produce la nulidad total del acto; las de segunda clase, una mera anulabilidad, y las de tercera clase, como las leyes financieras, el pago de un impuesto a favor del Estado, según la naturaleza del acto, y al eludir sus normas se comete una contravención castigada con una sanción.

- Otro supuesto de disminución ficticia del precio, se presenta cuando se quiere defraudar a los acreedores hipotecarios, transfiriendo la propiedad a un precio menor al real, de manera que descubierta la simulación, quienes la sufrieron podrán demandar al tercero poseedor del bien para que pague el complemento del precio.

⁶⁸ Ferrara, Ob. cit. pág. 265.

c) También puede existir simulación en la fecha, la cual es alterada de manera deliberada y en perjuicio de otros. En los instrumentos públicos se reserva al funcionario el autorizar la determinación del momento objetivo en que el negocio jurídico surge a la vida, sólo puede hablarse de fecha falsa y no de fecha fingida.

La simulación de fecha puede hacerse a un tiempo pasado, anti-data, o hacia una fecha posterior, posdata. La simulación de fecha ha perdido importancia en tanto que hay instituciones de la publicidad de los derechos reales y con el principio de que los actos sin fecha no pueden oponerse a terceros.

Sobre el tema de la fecha cierta, cabe señalar que en diversos criterios nuestros Tribunales Federales⁶⁹ se ha sostenido que el requisito de fecha cierta de los documentos privados se considera satisfecho cuando: a) el mismo se inscribe en un Registro Público, o bien, b) desde la fecha en que el documento se presenta ante un funcionario público por razón de su oficio de certeza del mismo, y, c) a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes, supuesto en el que la persona fallecida sea uno de los contratantes, o uno de los testigos, considerando en éste último supuesto que la esencia de tal requisito estriba, en que no puede prefabricarse el pacto de voluntades con posterioridad a la muerte de cualquiera de las personas que intervinieron en él.

⁶⁹ Cfr. DOCUMENTOS PRIVADOS DE FECHA CIERTA. Es verdad que conforme a lo dispuesto por el artículo 2034, fracción III del Código Civil, y las tesis de jurisprudencia emitidas, respectivamente, por la otrora Tercera Sala y la actual Primera Sala, ambas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubros son: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS." e "INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO, INEFICACIA DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE FECHA INCIERTA, PARA ACREDITARLO.", los hechos que hacen cierta la fecha en un documento privado, son: la inscripción en el Registro Público de la Propiedad; la entrega del documento a un funcionario público en razón de su oficio, y la muerte de cualquiera de los que lo firmen. Sin embargo, la circunstancia de que el documento privado en sí no tenga alguna de esas características, no veda a quien lo exhibe de su derecho para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza; pero esos hechos que se invoquen y demuestren deben ser tales, que de ello surja como consecuencia necesaria la existencia del documento al tiempo en que se verificaron, es decir, deben ser capaces de eliminar la posibilidad de que sea de una fecha diversa.

Visible en Época: Novena Época, Registro: 178462, Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXI, Mayo de 2005, Materia(s): Civil. Tesis: I.4o.C. J/20. Pág. 1279.

Ahora bien, no debe confundirse el requisito de fecha cierta, con el de la autenticidad del acto contenido en él,⁷⁰ que es independiente, pues el que un documento privado en sí no tenga una fecha cierta, no veda a quien lo exhibe, de su derecho para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza; pero esos hechos que se invoquen y demuestren deben ser tales, que de ellos surja como consecuencia necesaria la prueba de la existencia del documento, al tiempo en que se verificaron, es decir, eliminando toda posibilidad de que el acto se haya realizado en una fecha diversa.

También debe diferenciarse la fecha cierta, de la autenticidad del documento privado, que es aquél cuya certeza sobre sí realmente fue otorgado por quien lo suscribe, ha quedado establecida desde el comienzo del procedimiento o ha sido ratificado por su firmante; así, si bien éste tipo de documentos no obliga a terceros, estos no pueden desconocerlo a partir de su fecha cierta y, por tanto, las situaciones jurídicas que de él se deriven sí le son oponibles a los terceros en determinadas circunstancias.

Al respecto, no puede pasarse por alto, que lo que se pretende es evitar la elaboración de un documento del cual alguna de las partes pretenda beneficiarse al confeccionar su propia prueba. Así debe distinguirse un documento privado no auténtico, de aquél que ha sido reconocido expresa o tácitamente por su

⁷⁰ Cfr. DOCUMENTOS PRIVADOS AUTÉNTICOS Y DOCUMENTOS PRIVADOS NO AUTÉNTICOS. DIFERENCIAS. El documento privado auténtico es aquel cuya certeza sobre si realmente fue otorgado por quien lo suscribe, ha quedado establecida desde el comienzo del procedimiento o ha sido ratificado por su firmante; este tipo de documentos no obliga a terceros, pero éstos no pueden desconocerlo a partir de su fecha cierta y, por tanto, las situaciones jurídicas que de él se deriven sí son oponibles a los terceros en determinadas circunstancias. En cambio, si el documento es suscrito o proviene de la parte que pretende beneficiarse de él, carece de valor probatorio al igual que la confesión en favor de quien la emite, por ser claro que de aceptarse esa situación, cualquiera podría confeccionar su propia prueba. En tanto, el documento privado no auténtico es aquel que no ha sido reconocido expresa o tácitamente por su suscriptor. Se trata de una prueba imperfecta que carece de valor probatorio contra terceros y aun entre las partes, pues no se tiene certeza sobre si fue realmente otorgado por quien lo suscribe y la sola existencia del documento no es razón jurídica para presumirlo. Cabe señalar que los documentos privados pueden autenticarse a través de la ratificación de contenido y firma, o bien, por falta de objeción o, incluso, en caso de existir esta última, a través de la prueba de peritos o testimonial.

visible en.- Época: Novena Época. Registro: 184901. Instancia: DECIMO CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XVII, Febrero de 2003. Materia(s): Común. Tesis: I.140.C.6 K. Pág. 1055.

suscriptor, ya que en este último supuesto, se trata de una prueba imperfecta que carece de valor probatorio contra terceros y aun que si entre las partes, ya que al no tenerse certeza sobre si fue realmente otorgado por quien lo suscribe, su sola existencia no es razón jurídica suficiente para presumirlo, de ahí que pueda perfeccionarse a través de otras pruebas que demuestren su autenticidad, como son, entre otras, la ratificación de contenido y firma, la falta de objeción del documento, y en algunos casos la prueba de peritos o testimonial.

d) La simulación también puede recaer sobre un elemento accidental del contrato, como una condición, un plazo o un modo.

En conclusión, para que se dé la simulación relativa se precisa de dos conductas humanas diferentes:

- 1.- Una que aparece como si fuera acto jurídico a la vista del mundo jurídico, que en verdad es aparente, falso o ficticio, y
- 2.- Otra verdadera, y que se mantiene oculta y secreta entre las partes.

8. Interpósita persona.

Otra categoría de la simulación, es la de los sujetos o de la interpósita persona,⁷¹ debiendo distinguirse entre estos, al testamento del mero intermediario. Históricamente al referirse al Testamento, se quería hablar del contratante fingido, quien es diverso de otras figuras como lo es el mandatario, quien si bien es un contratante fingido, en tanto que contrata en nombre propio para convertirse en titular nominal de los derechos adquiridos, los cuales más tarde deberá de restituir al mandante.

⁷¹ Cfr. Ferrara. Ob. cit. págs. 269 a 302.

También hay que diferenciar entre el mandato, y poder de representación,⁷² que son dos relaciones distintas por esencia, y que pueden no coexistir la una junto a la otra. El mandato nos recuerda Ferrara,⁷³ no es más que el lado interno de la relación jurídica, mientras que la representación forma su lado externo, el que tiene eficacia frente a terceros. De manera que las dos partes son indiferentes entre si y coinciden por casualidad, pudiendo suceder que haya mandatos sin representación y representantes no mandatarios.

Las condiciones para que existan una y otra son distintas y se diferencian como sigue:

- El mandato surge del acuerdo entre mandante y mandatario, el poder de representación deriva de la declaración unilateral de voluntad del manante, declaración que se sobrepone o añade al contrato en que se confiere el encargo y que podría faltar igualmente.
- En el mandato la declaración va dirigida al otro contratante que la acepta, en la representación el poder se confiere para los terceros, para el público, por ello es posible que exista representación sin que el representante conozca el poder que se le ha atribuido.
- El mandato es una relación que nace del acuerdo de voluntades entre mandante y mandatario; la representación brota del concurso de tres voluntades, la del representado, el representante y el tercero.
- En el fenómeno de la representación se necesita la *contemplatio domini*, en el que existe acuerdo entre la voluntad del representante y del tercero para que los efectos del contrato se produzcan directa e inmediatamente en el patrimonio del representado.

⁷² Cfr. Pérez Fernández del Castillo Bernardo. Representación, Poder y Mandato. Prestación de Servicios Profesionales y su ética, Editorial Porrúa, séptima edición 1993. Capítulo I, pág. 26 y s.s.

⁷³ Ferrara Ob. cit. pág. 270 y s.s.

- En el mandato sólo surge la obligación de uno de los contratantes de poner en ejecución y llevar a buen término el asunto con la diligencia debida. En la representación surge el efecto característico de que se produzcan inmediatamente en el patrimonio del representado todas las consecuencias activas y pasivas del contrato celebrado por el representante.
- La representación puede sobrevivir al mandato, como en el caso de revocarse o extinguirse el último sin conocimiento de los terceros.

También puede existir un mandato sin representación, bien porque el encargado tenga por objeto la prestación material de los servicios, o bien porque el mandante haya excluido la representación.

Puede darse el caso de un mandatario que despliegue su actividad jurídica en nombre propio y adquiera para sí los derechos y obligaciones de los contratos celebrados por él, obrando en interés de otro y con la obligación de transferirle los derechos adquiridos. Aquí hay mandato sin representación.

El mandato se circunscribe a las relaciones internas de las partes y en ellas se agota, por lo que aun cuando el mandatario carezca de representación, debe cumplir su encargo. Así, el acto jurídico en que interviene no es aparente, pues en realidad él es el titular verdadero y efectivo. Económicamente no puede decirse que se aumente el patrimonio del mandatario, pues éste se neutraliza con la obligación de restituir, pero jurídicamente el mandatario resulta verdadero propietario y acreedor.

La diferencia entre la simulación y el testafierro, radica en que bajo éste último supuesto, se trata de mostrar a un tercero en posesión de bienes o derechos que son propiedad del enajenante fingido; sólo trata de engañar a los

demás para un fin fraudulento y no en modo alguno de constituir en beneficio del adquirente nominal una situación jurídica verdadera.

En el caso del mandato siempre se acompaña de un acto real, no un mandato que brote del negocio simulado, de la ficción de la nada. En el mandato sin representación el mandatario obrará en nombre propio, es un contratante real y verdadero, por lo cual no estamos en presencia de una simulación.

Otro tipo de testaferro es aquél que se despoja de los derechos que le pertenecen sin publicar o notificar la transmisión de estos, por lo que sigue figurando como titular frente a terceros. Aquí no se puede hablar de un acto simulado, porque en realidad se ha desposeído de sus derechos y el que continué figurando como investido de los mismos, es consecuencia refleja de otras normas que imponen la publicidad para garantía de los terceros y no el resultado de su voluntad de constituirse en esa situación para fines de engaño, lo cual excluye la simulación.

También debe distinguirse la simulación del intermediario,⁷⁴ el cual se interpone como eslabón entre los que quieren realizar directamente un negocio jurídico, sin que el intermediario tenga interés directamente en el negocio. La función del Intermediario es ocultar al verdadero dueño del negocio, que quiere permanecer entre bastidores. Así los intermediarios se pueden dividir entre personas interpuestas reales y personas interpuestas simuladas.

El intermediario puede intervenir en el contrato como contratante efectivo, celebrando el acto para volver a transferir al dueño del negocio, o por mera apariencia, como contratante ficticio, cuando en realidad la relación se establece entre el tercero y el interesado que no comparece al contrato.

⁷⁴ Cfr. Ferrara Ídem, así como a Pont Clemente, Ob. cit. págs. 113 a 117.

En la interposición real, esta figura es totalmente extraña a la simulación, y debe distinguirse de la persona fingida. En la intermediación real, el intermediario actúa como verdadero contratante en el negocio jurídico, la relación jurídica en lugar de desenvolverse entre las dos partes, se despliega entre tres personas, quedando el intermediario colocado en medio de ellas para recibir y volver a transmitir, o para obligarse o ser exonerado de su obligación. El intermediario requiere capacidad jurídica para contratar para poder convertirse en propietario y acreedor y tiene pleno ejercicio de tales derechos.

La persona interpuesta no interviene en el contrato, sino que finge intervenir, es un disfraz del contratante, los derechos y obligaciones no se detienen ni un solo instante en ella, sino nacen directamente para el patrimonio del *dominus*. El testaferro es un contratante fingido.

Cómo variable encontramos la figura de “la oposición del otro nombre”, la que se presenta en aquellos casos en los que las partes quieren realmente el negocio, pero se valen de contratantes fingidos para substraerse al conocimiento de los terceros o de la ley; la persona interpuesta solo utilizará el nombre de otro, el cual intervendrá sólo para dar verosimilitud al engaño, pues en realidad quien contrata es la persona oculta, siendo el testaferro un mero portavoz y quedando su personalidad desligada y ausente del contrato.

Al respecto cabe recordar que para la formación del negocio se requieren dos personas, los verdaderos contratantes, uno de los cuales obra con nombre supuesto, de manera que la persona interpuesta es extraña a la relación y descubierta la simulación se evapora por completo.

9. La acción procesal de simulación y sus efectos.

En el orden temporal regido por el Derecho, Niño Tejeda,⁷⁵ estima que sólo existe el acto ostensible que debe tenerse como válido por las partes y por existente, *erga omine*, como acontecimiento fáctico perceptible por los sentidos; pero si no envuelve ninguna realidad jurídica verdadera, en caso de simulación absoluta; o si sólo contiene una verdad a medias, porque la real naturaleza jurídica del acto querido por las partes está oculta bajo la careta o disfraz de un acto nominado o innominado distinto, existe la contingencia que quien se sienta afectado por la apariencia, inste para que esa careta sea removida o para que la ficción termine.

La acción de simulación nace del derecho universal e inalienable a la verdad. Esta verdad puede ser la nada jurídica o una realidad jurídica distinta, según haya sido la verdadera y sincera voluntad de las partes. La acción de simulación se concede o reconoce a toda persona que tenga interés, para que se declare que el acto aparente ha sido totalmente forjado, y que no envuelve realidad jurídica alguna, o que está disfrazado, y debe, por lo tanto, prevalecer su verdadera naturaleza jurídica.

Es importante precisar que al ejercerse la acción de simulación, de acuerdo a los criterios de nuestros tribunales federales,⁷⁶ debe distinguirse entre la simulación absoluta, en la que basta con que se prueba el acto jurídico simulado,

⁷⁵ Niño Tejeda, Eduardo. La Simulación. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XIV (1991-1992) pág. 88.

⁷⁶ Cfr. SIMULACION RELATIVA DE ACTOS JURIDICOS. NECESIDAD DE DEMOSTRAR EL ACTO ENCUBIERTO. El artículo 2076, del Código Civil del Estado de Coahuila, establece las sanciones para las diversas simulaciones de actos jurídicos, ya sea absoluta o relativa. En la simulación absoluta, si se prueba el acto jurídico simulado, se le priva de todo efecto; mientras que en la relativa, descubierto el acto real que oculta la simulación, producirá sus efectos, salvo que alguna ley establezca también la nulidad del acto encubierto. Es decir, en la acción de nulidad del acto jurídico por simulación absoluta, debe probarse únicamente que las partes no quisieron concluir ningún asunto jurídico; empero, en la acción de nulidad por simulación relativa debe acreditarse no sólo el acto simulado, sino también el encubierto, pues no debe perderse de vista que por imperativo legal, este segundo debe producir sus efectos, salvo que alguna ley lo declare nulo.

Visible en Registro No. 215699. Localización: Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XII, Agosto de 1993. Página: 572. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

para que se le priva de todo efecto; mientras que en la simulación relativa, descubierto el acto real que oculta la simulación, producirá sus efectos, salvo que alguna ley establezca también la nulidad del acto encubierto.

La acción de nulidad del acto jurídico por simulación absoluta, debe probarse únicamente que las partes no quisieron concluir ningún asunto jurídico; mientras que en la acción de nulidad por simulación relativa debe acreditarse no sólo el acto simulado, sino también el encubierto,⁷⁷ pues no debe perderse de vista que por imperativo legal, que éste segundo debe producir sus efectos, salvo que alguna ley lo declare nulo, debiendo controvertir el documento o documentos que demuestran la existencia de los actos impugnados de simulación y aquellos otros que tienden a evidenciar directa o indirectamente las maquinaciones de los simuladores.⁷⁸

Para ejercerla se requiere tener interés⁷⁹ en ello, se aplica el principio de que sin interés no hay acción, señala Niño Tejeda,⁸⁰ así los terceros, en tanto sean titulares de un derecho subjetivo o de una posición jurídica que sea amenazada o

⁷⁷ Cfr. SIMULACION RELATIVA DE ACTOS JURIDICOS. NECESIDAD DE DEMOSTRAR EL ACTO ENCUBIERTO. El artículo 2076, del Código Civil del Estado de Coahuila, establece las sanciones para las diversas simulaciones de actos jurídicos, ya sea absoluta o relativa. En la simulación absoluta, si se prueba el acto jurídico simulado, se le priva de todo efecto; mientras que en la relativa, descubierto el acto real que oculta la simulación, producirá sus efectos, salvo que alguna ley establezca también la nulidad del acto encubierto. Es decir, en la acción de nulidad del acto jurídico por simulación absoluta, debe probarse únicamente que las partes no quisieron concluir ningún asunto jurídico; empero, en la acción de nulidad por simulación relativa debe acreditarse no sólo el acto simulado, sino también el encubierto, pues no debe perderse de vista que por imperativo legal, este segundo debe producir sus efectos, salvo que alguna ley lo declare nulo.

Visible en Registro No. 215699. Localización: Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XII, Agosto de 1993. Página: 572. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁷⁸ Cfr. IMULACION, ACCION DE. De conformidad con el artículo 96 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, no puede decirse que el derecho para demandar la simulación de un acto, resida en el carácter de acreedor frente al reo, pues esto es confundir el fundamento de la acción con el interés en obrar. El derecho para ejercitar la acción de nulidad por simulación tiene su fuente en los actos mismos de los simulados para fingir un negocio que entre ellos no ha pasado, con el fin de defraudar (simulación ilícita), los derechos de tercero; y el interés jurídico necesario para que ese tercero ponga en juego la acción de simulación, estriba precisamente en su calidad de perjudicado (artículo 218 del Código Civil para el Distrito Federal). Como se ve, son dos conceptos enteramente distintos; y cumple ampliamente con el mandato del artículo 96 quien a su demanda acompaña el documento o documentos que demuestran la existencia de los actos impugnados de simulación y aquellos otros que tienden a evidenciar directa o indirectamente las maquinaciones de los simuladores.

Visible en: Registro No. 341945. Localización: Quinta Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. CXIV. Página: 245. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁷⁹ Mosset Iturraspe. Ob. cit. Tomo I, Pág. 260 y s.s.

⁸⁰ Niño Tejeda, Ob. cit. pág. 88.

dificultada por el negocio aparente, y que puedan resultar dañados como consecuencia de la incertidumbre ocasionada por el acto simulado, cuyo daño determina la necesidad de invocar la tutela jurídica.

Por lo que respecta a las partes que intervienen en la simulación, se les reconoce el derecho a prescindir de la ficción y a hacer prevalecer la voluntad real y sincera, tal y como lo reconocen nuestros tribunales federal,⁸¹ con la condición de que, y dado que conocen del acto encubierto, tiene la obligación de demostrarlo fehacientemente, siendo el medio idóneo para ello la prueba directa, máxime que al respecto, sostiene la doctrina, que las contraescrituras hechas por las partes para alterar lo pactado, incluso en escritura pública, producen efectos contra ellas

Adicionalmente, no debe perderse de vista que para la procedencia de la acción, es necesario que lo declarado o confesado falsamente se efectúe por "las partes", no sólo por alguna; y que, ese proceder, sea diverso o contrario a lo que realmente ha pasado o han convenido "entre ellas".⁸²

⁸¹ Cfr. SIMULACION, DEBE DEMOSTRARLA FEHACIENTEMENTE LA PARTE QUE INTERVINO EN LA. Por regla general, la nulidad por simulación de acto jurídico es promovida por un tercero, quien por lógica es ajeno y desconoce del negocio simulado, en cuyo caso, si se admite la prueba presuncional para demostrar la simulación, que es refractaria a la prueba directa, tal como lo sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este principio general tiene un caso de excepción, y es, cuando una de las partes que intervino en el acto de simulación es la que pide su nulidad. En este supuesto, como ella conoce del acto encubierto tiene la obligación de demostrarlo fehacientemente y el medio idóneo para ello es a través de la prueba directa. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 121/92. Fernando Ruiz de la Rosa y Ofelia Mora de Ruiz. 2 de junio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Ibarrola González. Secretario: J. Martín Hernández Simental.

Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XII, Agosto de 1993. Página: 571. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁸² ACCION DE SIMULACION. PROCEDENCIA DE LA. (LEGISLACION PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO). Para que se configure la simulación de un acto jurídico se requiere el consentimiento de las partes que lo celebran, según se infiere del artículo 1671 del Código Civil para el Estado de Guanajuato, en tanto que señala que es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Consiguientemente, si presupone el acuerdo previo entre los intervinientes, donde se aparenta un acto diverso a la realidad de los hechos falsamente declarados o confesados, debe concluirse la falta de su consentimiento para que se actualice la simulación, pues el precepto en comento no hablaría de falsedad, sino de error, engaño o, concretamente, de ausencia de alguno de los elementos del evento, como es la voluntad de realizarlo; en cuyos supuestos se eliminaría la posibilidad de que se surta la figura jurídica de simulación, tal como la ley la concibe. Así, para la procedencia de la acción es menester que lo declarado o confesado falsamente se efectúe por "las partes", no sólo por alguna; y que, ese proceder, sea diverso o contrario a lo que realmente ha pasado o han convenido "entre ellas".

Registro No. 212136. Localización: Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XIII, Junio de 1994. Página: 506. Tesis: XVI.2o.39 C. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

La acción procesal contra la simulación, será una acción de “inexistencia” cuando el acto simulado es absoluto; y será de “inexistencia y nulidad” cuando se ejercite contra las nulidades relativas, en tanto que lo que se busca es controvertir un acto aparente que existe y que deberá ser declarado inexistente, y otro verdadero, pero secreto, que no siempre deberá ser declarado nulo.⁸³

En la simulación relativa hay dos negocios, uno construido en forma externa y aparente que las partes han adoptado con un fin engañoso, y otro el negocio verdadero disimulado, el cual, despojado de su falsa vestidura, nos lleva a examinar si encierra o no todas las condiciones esenciales para su existencia y validez, y de éste examen depende el problema de su eficacia.

A la validez del negocio oculto no le perjudica la envoltura engañosa, si reúne los requisitos materiales y formales como si se hubiera celebrado abiertamente. El negocio disimulado puede ser válido si llena los requisitos necesarios para su eficacia.

Así una venta sin precio puede resolverse en una donación válida; también una sociedad sin aportación puede encubrir una venta eficaz. Ello no crea obstáculo alguno a la validez del negocio incluido, ya que las partes, para disimular su intento, sólo se han servido de un mal disfraz de un negocio defectuoso, pero la máscara, buena o mala, no influye lo más mínimo en la validez del negocio verdadero encubierto.

⁸³ SIMULACION RELATIVA Y SIMULACION ABSOLUTA (LEGISLACION DE JALISCO). De acuerdo con los artículos 2101 y 2102 del Código Civil del Estado de Jalisco, la simulación es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter, y descubierto el acto real, el mismo no será nulo si no hay ley que así lo declare. Esto significa que en términos estrictos, también en la simulación relativa el acto simulado es absolutamente fingido, como en la simulación absoluta, y aquella sólo se distingue de ésta, porque en ella el acto simulado absolutamente y que es nulo, encubre otro acto jurídico sincero y válido. Por tanto, no hay contradicción, tratándose de la simulación relativa, en pedir la nulidad del acto simulado y al mismo tiempo, el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el acto válido, encubierto por aquél.

Registro No. 348707. Localización: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LXXXV. Página: 1381. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

Quinta Época:

Tomo LXXXV, página 2932. Índice Alfabético. Amparo directo 2656/42. Calderón Rivera Alfonso. 23 de agosto de 1945. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

El negocio absolutamente simulado es nulo, ninguna modificación jurídica se produce por virtud del acto simulado, la posición de las partes queda como antes y los cambios ocurridos en las relaciones jurídicas resultan ilusorios, carecen de realidad y del contenido real. Lo mismo sucede respecto de los accesorios los que quedarían en nulidad.

La nulidad del contrato simulado no queda subsanada por la transcripción de la transferencia inmobiliaria aparentemente realizada, ni mediante la inscripción de la hipoteca ficticiamente constituida. Así si la adquisición o la constitución de hipoteca son nulas, nula sigue siendo a pesar de aquella publicación.

Conforme al artículo 2182 del CCF la simulación absoluta no produce efectos jurídicos, mientras que en la simulación relativa, descubierto el acto real que oculta la simulación, ese acto no será nulo, si no hay ley que así lo declare.

Con base en lo anterior, Rafael de Pina⁸⁴ señala que del texto de dicho ordenamiento se podría distinguir entre una simulación lícita y otra fraudulenta, lo cual es inadmisibile, en tanto la mayoría de los actos simulados merecen la clasificación de fraudulentos, por lo que rechaza la posibilidad jurídica del reconocimiento de la existencia de una simulación fundada en motivos lícitos, en tanto que considera que sería un absurdo, el que un acto simulado pueda ser lícito al no haber precepto legal alguno que autorice realizar actos de esta naturaleza.

Se considera como elemento de simulación, el desacuerdo intencional y consciente entre la voluntad real y la declarada, con el propósito de engañar a terceros.

⁸⁴ Pina, Rafael. Ob. cit. Pág. 226.

Algún viejo criterio de la Suprema Corte⁸⁵ comentado por De Pina,⁸⁶ sostuvo que la simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo.

Los elementos característicos del negocio simulado son según éste criterio: a) una declaración de voluntad deliberadamente disconforme con la intención de las partes; b) que tenga como finalidad engañar a terceros, aun cuando no persiga un propósito de daño, precisamente, pues la idea de fraude no es esencial en la simulación, por más que ésta, de ordinario, tiene un fin ilícito, sino que se requiere que se empleé para defraudar a terceros o para violar la ley; no basta para que se considere que hay simulación, el simple hecho de que las partes contratantes se obliguen en determinada forma convencional o aparente, sino que es requisito indispensable, que esto se haga con fines de engaño a terceros.

⁸⁵ Cfr. SIMULACION, NATURALEZA DE LA. La simulación es la declaración de contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Preciado así el espíritu de la simulación, se llega fácilmente a determinar que los elementos característicos del negocio simulado son tres: primero, una declaración deliberadamente disconforme con la intención; segundo, que tal declaración haya sido concertada de acuerdo entre las partes y tercero, que tenga como fin engañar a terceras personas, aunque no precisamente con propósito de daño, pues la idea del fraude no es esencial en la simulación, aunque ésta tenga de ordinario un fin ilícito, ya que se emplea, bien para defraudar a terceros, o bien para violar la ley; de lo que se concluye que no basta para que se considere que hay simulación, el mero hecho de que las partes contratantes se obliguen en determinada forma convencional o aparente, sino que es requisito indispensable que esto se haga con fines de engaño a terceros, circunstancia que no concurre cuando se trata de un negocio concluido realmente entre las partes, para obtener determinado efecto práctico; esto es, cuando los contratantes han querido admitir todas las consecuencias jurídicas del negocio, aunque se sirvan de él para una finalidad económica distinta, como por ejemplo la transmisión de la propiedad con un fin de garantía obtenido no mediante la realización de un solo contrato directo, como en la antigua mancipatio romana, sino mediante la celebración de una serie de convenios contractuales combinados entre sí, de modo de obtener para el acreedor, por un procedimiento oblicuo o indirecto una seguridad o garantía del reintegro del dinero prestado, mayor, indudablemente que si se hubiera garantizado por medio de hipoteca, dándose para ese objeto, al deudor, la oportunidad de volver a ser propietario de la cosa, cuando lo desee dentro de cierto plazo y mediante el pago de su adeudo, en el concepto de que si no cumple quedará consumada en forma, como una dación en pago, la operación de compraventa y saldadas en definitiva las cuentas entre ambos contratantes, hechos que no son constitutivos de una simulación, sino tan solo una combinación de formas jurídicas, con un contenido contractual más enérgico en su conjunto para llegar deliberadamente al fin práctico que las partes quisieron realizar, o sea, proteger sus intereses, sin tener en cuenta sus relaciones con terceros.

Visible en Época: Quinta Época. Registro: 356814. Instancia: TERCERA SALA. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Localización: Tomo LVI. Materia(s): Civil Tesis: Pág. 1434. Amparo directo 4017/1035. Resuelto el 11 de mayo de 1038.

⁸⁶ Rafael de Pina. Ob. cit. Pág. 223 y s.s.

De acuerdo con el artículo 2183 del CCF, pueden pedir la nulidad de los actos simulados los terceros perjudicados con la simulación o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o perjuicio de la Hacienda Pública.⁸⁷

No obstante el texto de dicho ordenamiento, nuestro Máximo Tribunal, ha sostenido que las partes que produjeron el acto simulado también pueden ejercer la acción de simulación, con lo cual han abandonado el criterio anterior por el que se negaba a las partes contratantes la facultad de pedir la nulidad por simulación del contrato.⁸⁸ El criterio anterior se basaba en el viejo principio romano según el

⁸⁷ Cfr. SIMULACION, TERCEROS CON RELACION A LOS ACTOS AFECTADOS DE NULIDAD, POR CAUSA DE. Es doctrina universalmente aceptada, que las consecuencias de la simulación no pueden afectar al tercero de buena fe, que adquiere una cosa del propietario aparente, pues como dice Ferrara en su obra "La Simulación de los Negocios Jurídicos", "no es posible dejar a los terceros a merced de las maquinaciones de las partes, sin protección jurídica y sintiendo pesar continuamente sobre sus cabezas la amenaza de verse despojados, en cualquier momento, de sus derechos", y "El derecho no puede tolerar que las partes urdan un engaño y que esos terceros resulten víctima". Filipo Pestolazza en su "Estudio sobre la Simulación", sostiene la misma tesis. Por otra parte, debe decirse que las relaciones civiles y comerciales han hecho patente la necesidad de dar firmeza a las relaciones de derecho, y por eso, en todas las legislaciones se han fijado normas para favorecer a los terceros de buena fe, lo cual es natural, ya que quien otorga a favor de otro, un documento público, en que se reconoce que existe determinada vínculo jurídico consiente en que tal documento se utilice, y debe atenerse a las consecuencias que de esto resulten, porque una declaración contraria a lo que en él se establece, no puede hacerse valer en contra de quien no la conoce. Así lo admite el Código Civil vigente en el Distrito Federal, al establecer en su artículo 2184, que "Luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa de derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses si los hubiere, pero si la cosa o derecho ha pasado por título oneroso, a un tercero de buena fe, no habrá lugar a restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe".

Registro No. 350976. Localización: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LXXVII. Página: 6529. Tesis Aislada. Materia(s): Civil
SIMULACION, NULIDAD POR CAUSA DE. TERCEROS PERJUDICADOS (LEGISLACION DEL ESTADO DE COAHUILA). El artículo 2077 del Código Civil del Estado de Coahuila establece: "Pueden pedir la nulidad de los actos simulados los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público, cuando ésta se cometió en trasgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública"; lo que quiere decir que si es un tercero el que ejercita la acción para obtener la declaración de nulidad de un acto simulado, debe acreditar que mediante la simulación ha recibido un perjuicio; no cualquier tercero puede demandar la nulidad por simulación, sino sólo el tercero perjudicado; de suerte que si el actor manifiesta en su demanda que el acto simulado le causó perjuicio o que se celebró con el ánimo de defraudarlo, o sea que se ostenta como tercero perjudicado con la simulación, debe acreditar la existencia de una simulación patrimonial o pérdida de ganancia, o de fraude, y si no lo justifica, entonces no demuestra su interés jurídico en obtener la declaración de nulidad, por lo que en ese supuesto debe absolverse al demandado.

Registro No. 241404. Localización: Séptima Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 80 Cuarta Parte. Página: 33. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

⁸⁸ Cfr. SIMULACION. LAS PARTES CONTRATANTES PUEDEN EJERCITAR LA ACCION. No es verdad que según el artículo 2103 del Código Civil del Estado de Jalisco, se prohíba a los propios contratantes pedir la nulidad de los actos simulados, pues si bien dicho precepto establece que pueden pedir la nulidad de los actos simulados los terceros perjudicados con la simulación y el Ministerio Público, esto no indica que no puedan invocar dicha nulidad quienes tienen interés en ella, como puede ser cualquiera de los contratantes, según lo ha sostenido esta Suprema Corte; toda vez que la doctrina estima que sí corresponde tal acción a los contratantes, pues cuando las partes promueven la acción de simulación no hacen valer su propia torpeza sino la falta de consentimiento que rige el acto, y que la acción simularía parece hecha expreso para los

cual nadie debe ser escuchado cuando alega su propia torpeza, deshonestidad o vergüenza.

El efecto de la sentencia que se dicte en ejercicio de la acción de simulación producirá efectos respecto de las partes y de los terceros perjudicados, así como en relación a terceros de buena fe.

otorgantes bajo condición, quienes encuentran la defensa de su futuro derecho en la declaración por anticipado de la ficción del negocio jurídico.

Sexta Época, Cuarta Parte: Volumen XIV, página 260. Amparo directo 5325/57. Fernando López. 27 de agosto de 1958. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Rafael Matos Escobedo. Ponente: Gabriel García Rojas. Volumen I, página 144. Amparo directo 1039/56. Ángela Mena de Hernández y coagraviados. 4 de julio de 1957. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mariano Ramírez Vázquez y Gabriel García Rojas. Ponente: Mariano Azuela.

SIMULACION, PROCEDENCIA DE LA EXCEPCION DE. Cualquiera de las partes contratantes, tanto en la simulación relativa como en la absoluta, puede hacer valer la acción o excepción tendiente a obtener la declaración de inexistencia del acto simulado, y puede hacerlo tanto en los casos de simulación relativa, como en los de simulación absoluta, porque en ambos supuestos el acto simulado es inexistente, ya que la diferencia entre estas dos especies de simulación radica en que, en la primera, sólo hay un acto o contrato que es precisamente el simulado, en tanto que en la simulación relativa, existen dos actos o contratos, el que real y efectivamente celebraron los contratantes, y el que simularon para ocultar aquél, de manera que en este último la simulación es absoluta, y los contratos simulados, que lo son absolutamente en las dos especies de simulación, deben reputarse inexistentes más bien que nulos, conforme a lo dispuesto por el Código Civil del Distrito, si se atiende a las definiciones que da dicho ordenamiento, sobre inexistencia y nulidad de los contratos, en sus artículos 2224 y 2225, relacionados con el 1794, pues según el primero de ellos, el acto jurídico es inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que puede ser materia del mismo, en tanto que la nulidad absoluta o relativa, se establece por razón de la ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto, y la última disposición citada coincide sobre el particular, con lo que previene el artículo 2224, al establecer que para la existencia del contrato, se requiere el consentimiento y el objeto que pudiera ser materia del mismo, y como en el acto simulado no existe el requisito esencial del consentimiento, pues si bien es cierto que hay consentimiento para la ficción, falta el necesario para la obligación y por lo tanto, el que se requiere para que se establezca la relación jurídica, es claro que siendo el contrato simulado, tanto en la simulación absoluta como en la relativa, inexistente, debe admitirse que esa inexistencia puede ser alegada tanto por las partes que han efectuado la simulación, como por los terceros perjudicados con ese acto, toda vez que el citado artículo 2224 establece que el acto jurídico inexistente no es susceptible de valer por confirmación ni por prescripción, y su inexistencia puede invocarse por todo interesado, y aun cuando esta tesis parezca estar en contradicción con las disposiciones contenidas en los artículos 2183 y 2184 del mismo Código Civil, en las que se dice que pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público, cuando ésta se hubiere cometido en transgresión de la ley o en perjuicio de la hacienda pública, y que luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, toda vez que en estos preceptos se considera que el acto simulado es nulo y se indica quiénes pueden pedir la declaración de nulidad, debe tenerse en cuenta que como la tesis estrictamente jurídica sobre la naturaleza de los actos simulados, es la que encuentra su apoyo en los artículos 1794, 2224 y 2225, deben interpretarse los artículos 2183 y 2184, en el sentido de que en ellos el legislador usó el término nulidad, refiriéndose a la declaración de insubsistencia de un acto, y no de acuerdo con la connotación que se da a esta palabra, dentro de la teoría que distingue la inexistencia de los contratos, de la nulidad absoluta y de la nulidad relativa; y que al facultar a ciertas personas para pedir la anulación de un acto simulado, no se propuso el legislador enumerar limitativamente a las personas a quienes compete esa acción, sino más bien establecer una excepción a la regla general, según la cual sólo pueden pedir la anulación de un contrato, las personas que han intervenido en él, pero no los terceros; de tal manera que al facultar a esos terceros, en casos de simulación, para ejercitar la acción respectiva, no se priva a las partes contratantes del derecho que tienen, conforme a la regla general, de ejercitar la acción tendiente a anular el acto, sino que se hace extensivo ese derecho de acción a los terceros, pues la interpretación contraria resultaría en abierta oposición con la doctrina generalmente admitida, sobre los actos simulados, según la cual, el único requisito necesario para ejercitar la acción de simulación, es la existencia de un interés jurídico.

Registro No. 356625. Localización: Quinta Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LVII. Página: 2798. Tesis Aislada. Materia(s): Civil.

En cuanto a las partes y terceros perjudicados, si se trata de una simulación absoluta, el efecto será la inexistencia del acto simulado, tanto cuanto para las partes como para los terceros perjudicados, quienes tendrán interés jurídico para invocar dicha inexistencia, y el resultado es que al desaparecer el espejismo, regresan públicamente al patrimonio del deudor los bienes enajenados, de manera los acreedores podrán proceder contra ese patrimonio.

En la simulación relativa, se establece la nulidad del acto oculto y la inexistencia del aparente, esta nulidad la puede invocar el que haya resultado afectado con la simulación.

Si la simulación no afecta por entero al negocio jurídico, sino a una parte del mismo, quedando reducida a determinada cláusula o modalidad, la nulidad será parcial, es decir, perderá su eficacia la parte no verdadera del contrato, permaneciendo válido el negocio seriamente estipulado.

La nulidad resultante de la simulación puede ser también relativa cuando en un negocio simulado algunos de los contratantes no tomaron parte en el acuerdo simulatorio. Así debiera respetarse el resultado para el contratante de buena fe que adquiere parte del dominio, viniendo a ser copropietario del vendedor. Al respecto debe entenderse que existe una pluralidad de relaciones jurídicas que tienen existencia autónoma y separada, de ahí la posibilidad de que la nulidad o anulabilidad de las unas no impida la eficacia de las demás, con las que se hallan materialmente reunidas.

Si el negocio simulado es nulo, la voluntad de las partes de llevarlo a ejecución puede producir consecuencias jurídicas, que no se derivan del acto fingido, sino que surgen fuera e independientemente del mismo por efecto del propósito serio de las partes de contratar de un modo aparente y que puede tener una significación jurídica.

La voluntad de producir una apariencia con el engaño consiguiente, puede estimarse como un hecho ilícito, como un delito, y dar lugar a una responsabilidad de los simulantes con relación a los terceros que, por falta de protección tuvieran que surgir alguna consecuencia perjudicial del acto simulado.

En el caso de la simulación relativa, según se ha visto hay que distinguir dos negocios jurídicos, el negocio fingido o manifestado y el verdadero u oculto. También aquí la simulación tiene por efecto la nulidad del negocio aparente; pero así como la simulación no termina con la mera producción de la apariencia, sino que ésta es sólo un medio para ocultar a la vista de los demás un negocio verdadero, la ineficacia de la forma externa simulada no es obstáculo para la posible validez del negocio verdadero que contiene. En suma, la prueba de la simulación hace desaparecer como inconsistente el negocio fingido por las partes, la cual será eficaz si reúne las condiciones necesarias para su existencia y validez. De éste modo, apartado el negocio ficticio, se aplicarán al disimulado los principios comunes y producirá los mismos efectos que habría producido de haber sido estipulado de un modo manifiesto.

Si la ocultación de negocio quiso eludir una ley fiscal, el negocio será válido aunque deba satisfacer la sanción correspondiente. Los mismos principios que rigen para el caso de que se disfrace la naturaleza del contrato, se aplican también al de que se haya disimulado su contenido o las personas de los contratantes. Removida la apariencia, se atenderá al contrato ya restituido a sus propios términos, o sea con su verdadero objeto, su verdadero precio y su fecha cierta. La hacienda girará el impuesto por el verdadero precio de venta, no por el reducido que declararon las partes; todo el que tenga interés podrá invocar la verdadera fecha en que el negocio se llevó a cabo, ya en defensa de derechos anteriormente adquiridos contra otros derechos incompatibles.

En conclusión en la nulidad relativa, la nulidad del acto fingido no es obstáculo para la posible eficacia de aquél, que será válido si puede serlo y producirá las consecuencias jurídicas que le sean propias.

10. Los efectos de la simulación frente a los terceros de buena fe.

Un tema que surge de la simulación, es determinar la situación de los derechos de terceros de buena fe.⁸⁹

Conforme al artículo 2184 del CCF, luego que se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho ha pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución. También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe.

Sobre el particular comenta Rojina Villegas,⁹⁰ que si bien entre las partes los efectos de la simulación absoluta son la inexistencia del acto, es distinto el efecto que se da frente a los terceros quienes son afectados en mayor o menor medida según hayan actuado de mala o buena fe en relación al acto.

Al respecto, el ordenamiento en comento establece que si existe un adquirente de buena fe, éste no resentirá los efectos de la inexistencia del acto, es decir, el tercero perjudicado no resultará afectado siempre y cuando medie un título oneroso.

Cuando el falso adquirente impone un gravamen respecto de la cosa objeto de la simulación a favor de un tercero de buena fe, subsistirá dicho gravamen, a pesar de que se declare que el acto fue simulado.

⁸⁹ Cfr. Mosset Iturraspe. Ob. cit. Tomo I, pág. 244 a 246.

⁹⁰ Rojina Villegas, Op. cit. P. 446.

Lo anterior, se justifica según la teoría de Kohler referida por Rojina Villegas,⁹¹ bajo el argumento de que nunca deberán invocarse en perjuicio de los terceros adquirentes de buena fe, basada en los criterios romanos del *corpus iuris civilis*.

No obstante ello, Rojina Villegas advierte que bajo nuestro sistema jurídico no basta la buena fe del tercero adquirente, sino además se requiere que lo sea a título oneroso, en su opinión, éste conflicto se resuelve si prevalece la situación verdadera, de manera que al patrimonio del simulante que enajenó debería ser en rigor a quien pertenece el bien, oponiéndose así el acto secreto a los acreedores del simulante cuyo patrimonio se mejoró de manera falsa.

Al respecto, Ferrara⁹² nos recuerda que no puede pasarse por alto que la nulidad tiene respecto de terceros repercusiones fatales ya que los derechos que creían válidamente adquiridos desaparecerían al desaparecer el acto. Como el caso del comprador aparente que vende a su vez a un tercero, quien adquirió de buena fe, aun cuando se haya expuesto a la evicción desde el momento en que se pruebe la simulación del negocio primitivo.

Otro supuesto es cuando alguien da una cantidad a préstamo mediante hipoteca constituida a su favor por un propietario ficticio y nada hay que delate su cualidad, el mutuante corre el peligro de perder la suma prestada, porque queda privada de la garantía real que había sido constituida a non domino.

Al respecto nos recuerda el referido autor, que lo que en el comercio aparece como verdadero, debe tenerse por verdadero. Así frente a la multiplicación y entrelazamiento de las relaciones económicas, la intensa y rápida actividad de la vida social, se han agudizado cada vez más la necesidad de dar firmeza y confianza a las relaciones de derecho, ya que hoy no puede considerarse el negocio jurídico como una figura aislada, sino como anillo de una

⁹¹ Ídem.

⁹² Ferrara Ob. cit. pág. 303 y ss.

gran cadena, no interrumpida, de otras relaciones también jurídicas; así se ha generado un sistema de publicidad, más o menos perfeccionado, introduciendo en los distintos países para la adquisición inatacable de los derechos reales inmobiliarios, en garantía de la buena fe y de la seguridad jurídica general.

Así bajo un derecho moderno debe protegerse de la manera más amplia a los terceros de buena fe, frente ante los engaños e insidias de las partes contratantes, situación que Ferrara justifica bajo el argumento de que la adquisición del tercero de buena fe se respeta porque de lo contrario se permitiría a los simuladores obtener ventajas de su propio dolo.

A nivel internacional se reconoce la tutela de la buena fe de los terceros bajo la premisa de que los contratos no perjudican ni benefician a los terceros, en tanto que el vínculo jurídico queda limitado a las partes contratantes y no puede trascender a los terceros. Sin embargo, los contratos, en sus efectos reales, por implicar transferencia o adquisición de derechos, extienden su eficacia a los terceros, ya que estos deben respetar y sentir las consecuencias beneficiosas o perjudiciales de los cambios de carácter patrimonial. Los contratos no crean derechos ni obligaciones para los terceros, ni fundan o quitan expectativas, ni originan ventajas y daños.

En la simulación, los terceros no son perjudicados por los efectos obligatorios de los contratos, sino por los efectos reales que tienen un valor erga omnes. El principio de la inoponibilidad de la simulación se halla establecido a favor de los terceros no contra los terceros.

La certeza de la fecha no tiene influencia alguna sobre el valor jurídico de la simulación del acto, ya que si bien esta descansa en la sospecha de que no sea verdadera, es la contraescritura, la que viene a desmentir y echar por tierra un negocio que todos parecía serio. La fecha de los documentos no es alegable, ni computable respecto a los terceros sino desde el día en que adquiere certeza

legal. En conclusión la simulación debe ser alegada por las partes, o por sus representantes o sus herederos y de esta fórmula se infiere por exclusión la noción negativa de terceros, quienes son precisamente aquellos que no han figurado de ningún modo en el contrato simulado.

Hay casos en que los herederos asumen excepcionalmente la cualidad de terceros, cuando defienden un derecho propio que les concede la ley, como los legitimarios que impugnan un acto de su causante lesivo. En el concepto de terceros encontramos a los causahabientes de las partes por título particular, los adquirentes, subadquirentes, concesionarios de un derecho real, etc., y los acreedores quirografarios.

La segunda condición para ser tutelados, es que los terceros tengan buena fe, es decir que ignoren la simulación del negocio, en cuya seriedad fiaron al contratar o del que se derivan sus derechos.

La tutela de la buena fe, se deduce del artículo 1319 del C.Civ. F., según el cual la simulación no puede ser alegada por los contratantes contra terceros de buena fe, en tanto tiene el carácter de sanción contra la conducta simulada, de ahí que nadie puede alegar la simulación en perjuicio de terceros de buena fe y por título oneroso.

Finalmente, cabe señalar que existe un conflicto entre los distintos terceros, es decir, los acreedores del simulante que transmitió la cosa o derecho, quienes tendrán interés en que se prevalezca la verdad, y los otros, cuyo interés es que se dé efectos a la mentira o falsedad como son los acreedores del simulante a quien se transmitió un bien; también debe analizarse la situación que se presenta respecto de aquellos que no están frente a frente de los que simularon y los terceros, sino aquellos vínculos que surgen entre terceros y terceros.

11.- La simulación desde el punto de vista penal.

En el derecho penal tampoco existe un deber general de veracidad de los particulares, nos señala Silva Sánchez,⁹³ sin embargo, en esta materia, rige el criterio de la impunidad de la mentira, de manera que las mendacidades de los particulares, serán sancionadas en la medida en que constituyan el medio de producir un perjuicio a terceros; perjuicio patrimonial que constituye el resultado típico del delito de estafa.

De igual manera, las inveracidades de los particulares también pueden provocar una sanción penal, aunque no se haya producido perjuicio patrimonial, ni perjuicio de otro género, cuando los ordenamientos jurídicos hayan establecido deberes especiales. Tales deberes se conectan a la creación de determinados riesgos especiales para intereses fundamentales o a la ostentación de posiciones jurídicas determinadas, o ambas cosas.

Por cuanto hace a la simulación contractual, ésta se castigará penalmente, en tanto que sea peligrosa para los intereses patrimoniales de terceros, bien se trate de simulación absoluta o relativa de un negocio jurídico, ha de ser punible, en la medida en que se integra en el contexto de un riesgo de perjuicio para el patrimonio de un tercero o de las Haciendas públicas, nos comenta el citado autor.⁹⁴

Al respecto, en el sistema jurídico penal mexicano, la figura de la simulación se encuentra prevista en la fracción X del artículo 387 del CPF,⁹⁵ que dispone que se impondrán las mismas penas del fraude: al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro para obtener cualquier beneficio indebido.

⁹³ Goderch, Pablo Salvador y Jesús María Silva Sánchez. Simulación y deberes de Veracidad. Derecho Civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica. Madrid, España 1999. Editorial Civitas Ediciones S.L. Págs. 75 a 98.

⁹⁴ Goderch, Pablo Salvador y Jesús María Silva Sánchez. Ob. cit. Págs. 98 a 145.

⁹⁵ Cfr. Art 387. C.PF. Las mismas penas señaladas en el artículo anterior, se impondrán:

...
X. Al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido;

Al analizar el tipo penal Zamora Pierce⁹⁶ señala que si bien la figura ha sido regulada en el CCF⁹⁷ y su característica principal, siguiendo a Ferrara, es la divergencia intencional entre voluntad y declaración, lo interno, lo querido y lo externo, lo declarado, están en oposición consciente, dado que las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo parecer, y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia.

Los que simulan pretenden que a los ojos de los terceros aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora mediante una declaración que carece de contenido volitivo. Se trata, pues, de una declaración efímera, vacía, ficticia, que no representa una voluntad real, y es por lo mismo nula, destinada únicamente a deslumbrar al público.

Siguiendo a Ferrara, Zamora Pierce⁹⁸ señala que el negocio simulado es el medio más frecuente y más terrible al que acuden los deudores para hacerse insolventes en apariencia y escapar al cumplimiento de sus obligaciones, y que su característica fundamental es la bilateralidad, la que conlleva el que la disconformidad entre lo querido y lo declarado, sea común a ambas partes y concertada entre ellas. Existe un acuerdo para emitir la declaración deliberadamente divergente, por lo que la simulación supone un concierto, una inteligencia entre las partes; éstas cooperan juntas en la creación del acto aparente, en la producción del fantasma jurídico que constituye el acto simulado, de ahí que la doctrina reputa imposible la simulación unilateral.⁹⁹

⁹⁶ Zamora Pierce, Jesús. El Fraude. Editorial Porrúa. México D.F. 2008. Págs. 303 a 306.

⁹⁷ Ídem "Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas, y sus efectos son el que los actos simulados son nulos.

⁹⁸ Ídem.

⁹⁹ Cfr. Puntos 2 del presente capítulo.

La simulación consiste en que los otorgantes, de mutuo acuerdo, finjan o aparenten la creación o transferencia de obligaciones o derechos, e implica, necesariamente la participación consciente mentirosa de los diversos contratantes; porque es evidente que lo que se finge no son las declaraciones de unos de ellos, sino el contrato mismo, de ahí que para la ley penal, han señalado nuestros tribunales federales,¹⁰⁰ lo relevante es la verdad real y no solamente la formal, de ahí que por acto simulado debe entenderse todo hecho que se hace aparecer ante la autoridad judicial como existente, sin serlo.

La simulación de los contratos requiere en la mentira cierta actitud bilateral de las diversas partes, que implica no sólo la conducta artificiosa y falsa de ambas partes, a través de la cual fingen o aparenten la creación o transferencia de derechos, sino que la bilateralidad en la mentira, no sólo se limita a inventar las declaraciones unilaterales, sino el contrato mismo. En opinión de Zamora Pierce,¹⁰¹ el fraude por simulación tipificado en el artículo 386, fracción X del CPF, requiere como elemento necesario e indispensable, del acuerdo de voluntades que concurren al otorgamiento del convenio, pero que aparentan convenir una cosa distinta de la que quieren pactar.

A la falsa manifestación de voluntad, que por sí sola, constituye la simulación civil, el CPF agrega un elemento al tipo, que lo saca del terreno de las meras deudas civiles. Éste elemento es el perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido, perjuicio que debe entenderse, es de índole patrimonial, pues el tipo a estudio se encuentra ubicado en el título que enumera los delitos cometidos en contra del patrimonio, y la tutela penal se otorga a todos aquellos que son terceros en relación con el contrato simulado y no a las partes

¹⁰⁰ Cfr. FRAUDE POR SIMULACION, CONCEPTO DE ACTO EN DELITO DE. El tipo delictivo previsto por la fracción X del artículo 387 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia de Fuero Federal, al referirse "Al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial...", no alude al acto jurídico con la connotación técnica que éste tiene en el derecho común, como la manifestación de voluntad para crear, transferir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, sino para los efectos de la ley penal, que busca la verdad real y no solamente la formal, por acto simulado debe entenderse todo hecho que se hace aparecer ante la autoridad judicial como existente, sin serlo.

Registro No. 246916, Localización: Séptima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 217-228 Sexta Parte. Página: 314. Tesis Aislada. Materia(s): Penal.

¹⁰¹ Zamora Pierce. Ob. cit. págs. 303 a 306.

que lo celebraron.¹⁰² Se requiere el actuar con perjuicio de otro para obtener cualquier beneficio indebido, requisito indispensable para que se tipifique como delictuosa la simulación. Las consecuencias patrimoniales obviamente deben estar unidas causalmente con la conducta de los simuladores.

El delito se consuma tan pronto como los simuladores celebran el contrato para obtener cualquier beneficio indebido; no es necesario que real y efectivamente lo obtengan o causen perjuicio al patrimonio de un tercero. No obstante en la práctica casi siempre se producirá el perjuicio, pues el patrimonio del acreedor resulta dañado instantáneamente tan pronto como su deudor, mediante un contrato simulado, enajena los bienes sobre los cuales podía cobrar su crédito o bien incrementar su pasivo.

¹⁰² Cfr. FRAUDE POR SIMULACION, DELITO DE. En la ley sustantiva penal del Distrito Federal, la simulación es punible sólo cuando toma la forma de un contrato o escrito judicial, por medio de los cuales se ocasiona perjuicio a tercero, o se obtenga un lucro; la simulación con dichas características, integra un tipo legal de fraude especificado en la fracción X del artículo 386 de la propia ley. Para la definición de acto simulado, cuya connotación no se fija en la ley penal, es preciso recurrir al Código Civil, que, en su artículo 2810, dice: "es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente, lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas". El propio código, para los efectos civiles, establece una diferencia entre simulación absoluta y relativa; la primera, cuando el acto simulado no tiene nada de real, y la segunda, cuando a determinado acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter. Lo que realmente distingue a los negocios simulados, en su aspecto delictuoso, es el divorcio absoluto entre la voluntad y la manifestación; entre lo querido y lo declarado: las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión falaz de su existencia. Los que simula, pretenden que a los ojos de los terceros, aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora, mediante una declaración que carece de contenido volitivo. La simulación requiere una intención dolosa específica, que se traduce en un propósito oculto de hacer aparecer un negocio que realmente se repudia y que no se desea, creando una situación jurídica ilusoria. Ahora bien, si se imputa a los acusados, que uno de ellos demandó al otro sobre constitución de un servidumbre en una finca, y el demandado, ostentándose con el carácter de representante de una compañía que ya no existía, contesta la demanda confesándola y por ello se dictó sentencia condenatoria, y los acusados sabían ya que la finca no pertenecía a la citada sociedad, por haber sido adjudicada en remate a un tercero, no existe el delito de fraude a que se refiere la fracción X del artículo 386 del Código Penal, porque la ficción del negocio, en caso de existir, contribuye no a aparentar un acto que no se desea, sino precisamente a lo contrario, es decir, a que cobre realidad y produzca efectos contra terceros, salvo que los medios fueren francamente inadecuados y quizá delictuosos, por envolver una falsedad, en cuanto uno de los enjuiciados se ostentó con el carácter de representante, que había dejado de tener, al liquidarse la sociedad en que fungía como gerente. La primera acción, puede constituir un delito de falsedad en declaraciones judiciales y la segunda no es sino una fase de la primera. Se trata, pues, de un convenio realmente celebrado entre dos contratantes que no sólo no lo repudiaban, sino que lo deseaban con ahínco; y la sentencia que impone pena en tales condiciones, por el delito de fraude, es violatoria de garantías.

Genealogía: Informe 1987, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 13, página 25. Registro No. 310117. Localización: Quinta Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LVIII. Página: 338. Tesis Aislada. Materia(s): Penal.

La simulación contractual es un delito autónomo, y no una especie de fraude, pues no coinciden los elementos de ambos tipos delictuosos. La simulación contractual se consuma tan pronto como los simuladores aparentan celebrar el mentido contrato, de cuya falaz apariencia esperan obtener determinadas ventajas patrimoniales.

Los simuladores no entran en contacto con sus posibles víctimas para engañarlas, ni el tipo requiere que éstas incurran en error. Más aún, para la consumación del delito, ni siquiera es necesario que los pasivos se enteren de que se ha celebrado el ilícito contrato. A mayor abundamiento, la víctima de la simulación no realiza el acto de disposición patrimonial alguno, pues no es parte del contrato simulado.

Jorge Vallejo y Arizmendi¹⁰³ distingue la figura, señalando que “*se simula algo y con algo se simula*”. Una cosa es la que se simula y otra con la que se simula. Llamemos a lo simulado contenido, y a lo que se simula forma, esto es, con la forma se simula el contenido.

Uno es el acuerdo que se hace para simular y otro completamente distinto es el negocio simulado. Si se pacta la simulación absoluta de una compraventa uno es el pacto o acuerdo para simular la compraventa y otro es el negocio de la compra simulada.

El acuerdo para simular no es ni la forma, ni el contenido del negocio simulado, y los actos relativos al acuerdo para simular son otros, diferentes de los actos que producen el negocio simulado.

La simulación se hace aprovechando la común suposición de que la relación que hay entre una forma jurídica y su contenido es necesaria. La simulación consiste en aparentar algo que en verdad no existe, para engañar a terceros. Mas

¹⁰³ Vallejo y Arizmendi Jorge. La Simulación Penal. México D.F. 1947, Editorial Stylo. Pág. 14.

desde luego debemos distinguir la intención de engañar de la intención de dañar, debemos diferenciar entre un engaño que no produce daño, del engaño que si lo produce

No es propio hablar de simulación fraudulenta a no ser que se hable de fraude a la ley. En la simulación penal fraudulenta, el objetivo de los simuladores es obtener un beneficio indebido con perjuicio de otro. La ley penal hace delito de todo atentado a la propiedad cometido por sustracción. La simulación penal lesiona el patrimonio de un tercero, en tanto que mediante la simulación civil nadie sufre menoscabo en su patrimonio.

El artículo 387 en su fracción X describe situaciones evidentemente delictuales, ya que alguno ha obtenido un beneficio indebido con ánimo delictual y con perjuicio de otro, se emplean argumentaciones civilistas y surgen dificultades casi insuperables.

La simulación civil, como la simulación penal fraudulenta, son figuras jurídicas, existen en el derecho y como derecho, nos recuerda Vallejo y Arizmendi¹⁰⁴. La existencia de la simulación penal, fraudulenta, es de naturaleza jurídica, más es preciso decir que el negocio simulado fraudulento no sólo existe como tal, sino que padece también otra forma jurídica, la del instrumento del delito. Así mediante la escritura o el expediente judicial sin contenido se produce el fraude.

Si el negocio simulado fraudulento soporta también la figura jurídica de instrumento de delito, la forma del negocio simulado es forma jurídica. La forma de los negocios jurídicos la encontramos en las leyes. El contenido de todo negocio jurídico, es necesariamente algo jurídico. Hay que distinguir entre el negocio jurídico y los actos de los sujetos que lo crean.

¹⁰⁴ Ídem.

La voluntad de las partes en los actos jurídicos es necesaria para la existencia del contrato. Ferrara opina que en el negocio simulado existen dos declaraciones que se neutralizan recíprocamente, de ahí que al quedar neutralizado su contenido no produce efectos. El negocio simulado no es un negocio inexistente, sino un negocio sin resultado jurídico.

En el negocio simulado no se encuentra el de la simulación absoluta, pues ésta sí es una simple forma, y su contenido no puede ser neutralizado por nada, simple y sencillamente porque no existe. El negocio simulado es el que existiendo en apariencia carece en absoluto de un contenido serio y real. El negocio se limita, dice más adelante, a una forma vacía, a un fantasma, como dice Ferrara, siguiendo a Kuntze.¹⁰⁵

Para determinar si un negocio es o no simulado, no es forzoso y necesario buscar directamente la relación y las situaciones jurídicas, el contenido del negocio; bastará determinar que faltan, que no existen cabalmente sus supuestos necesarios; bastará demostrar que no existe el contenido real de los actos que crean el negocio, o si los actos que crearon el negocio no fueron ciertos, o si fueron pura forma sin la voluntad y la intención jurídica correspondientes al negocio.

En el negocio simulado fraudulento existe ausencia de su contenido, pues los simuladores guardan en secreto el convenio previo ya que su publicación evitaría que se produjera el engaño y el daño con el beneficio indebido consiguiente al que tienden.

Los simuladores no producen un negocio inexistente, los defraudadores producen un negocio simulado fraudulento y por ello sus actos son jurídicos, así por la ausencia del contenido y la presencia de la forma creada para defraudar a

¹⁰⁵ Ferrara Francisco. Ob. cit. pág. 191 y s.s.

un tercero, se está ante un negocio simulado fraudulento, ante el cual quedan vinculados y situados los simuladores.

En un contrato de compraventa simulado fraudulento, no existe la situaciones jurídicas de comprador y de vendedor, ni la relación jurídica que se da entre ellas; los simuladores fraudulentos quedan en situación jurídica de delincuentes, de simuladores fraudulentos, y vinculados jurídicamente como codelincuentes entre sí y con el ofendido.

En la simulación encontramos la bilateralidad que supone un concierto, una inteligencia entre las partes; éstas cooperan juntas en la creación del acto aparente, en la producción del fantasma jurídico que constituye el acto simulado.

El tipo de simulación previsto en la fracción X del artículo 387 del C.P.F. sólo puede cometerse intencionalmente, nunca por imprudencia. La simulación penal consiste en otorgar la forma de un negocio jurídico, bilateral o plurilateral, omitiendo o alterando su contenido para agraviar a terceros en su patrimonio.¹⁰⁶

La forma de los contratos se encuentra regulada en el CCF bajo la premisa de que en los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos en que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran

¹⁰⁶ Cfr. FRAUDE. SIMULACION DE ACTO JURIDICO COMO DELITO ESPECIFICO DE. (LEGISLACION DEL ESTADO DE COAHUILA). De acuerdo con el artículo 352, fracción II, del Código Penal en el Estado de Coahuila, para la integración del tipo penal de fraude equiparado consistente en la simulación de acto jurídico, se requieren los siguientes elementos: a). La realización de un acto jurídico consistente en la exteriorización de voluntades con el objeto de crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones; b). Que el acto jurídico aludido sea simulado, es decir, que las voluntades de los emisores del acto jurídico no tengan realmente la intención de producir los efectos jurídicos que deben desprenderse del acto jurídico realizado; y c). Que sea cometido en perjuicio de otro. No se surte el tercer elemento mencionado cuando el ofendido denuncia haber sido defraudado por el activo al enviar al banco un documento en el que aparece una firma falsa de él dándose por recibido de las prestaciones que en su favor se pactaron en un fideicomiso en el que el propio ofendido reconoce que tampoco intervino en el acto jurídico en que se constituyó pues con su confesión se demuestra la inexistencia del acto jurídico lo que implica que se dio por extinguido algo que no existió, y por ende, que no puede existir perjuicio para el denunciante, debido a que ningún beneficio le puede producir un acto que él mismo reconoce no haber celebrado.

Registro No. 214069. Localización: Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XII, Diciembre de 1993. Página: 878. Tesis Aislada Materia(s): Penal.

formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.¹⁰⁷

El contenido del contrato está constituido por su relación o relaciones jurídicas y por las situaciones jurídicas correlativas. La simulación de los contratos consiste en otorgar la forma del contrato respectivo omitiendo o alterando su contenido. Esto es, consiste en no crear o en alterar la relación o relaciones jurídicas y situaciones correlativas.

Cuando se simula una compraventa, sólo se otorga la forma de éste contrato, la escritura privada o notarial; pero ésta es una forma vacía; no hay relación jurídica con la forma de la compraventa cuando se simula una donación.¹⁰⁸

Si bien es cierto que la solemnidad es elemento del contrato nos señala Vallejo y Arizmendi,¹⁰⁹ y ésta es necesaria para la existencia del contrato solemne, también puede servir como forma y como apariencia.¹¹⁰ Por ejemplo en una

¹⁰⁷ Cfr. Art. 1832 C. Civ.

¹⁰⁸ Cfr. SIMULACION, CUANDO LA VOLUNTAD DEL APODERADO DEL VENDEDOR NO COINCIDE CON LA DECLARADA EN LA COMPRAVENTA, CONSTITUYE UN ACTO DE. El Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 2180 prescribe que el acto jurídico es simulado cuando las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o que no se ha convenido entre ellas; por tanto, si la actora otorgó al demandado un poder general para ejercer actos de dominio y de administración respecto de sus bienes, y en el juicio natural quedó comprobado: a) que la hija del mandatario fue quien figuró como compradora del bien raíz; b) que la compradora no pagó el precio que se indica en el contrato, y c) que el mandatario vive en el inmueble materia de la compraventa; se configura la presunción de que la compraventa cuya nulidad se demandó es simulada, puesto que si la voluntad interna de los contratantes hubiera sido que el inmueble pasara a ser propiedad de la compradora, al no haberse pagado el precio es obvio que lo querido y deseado por las partes no sería coincidente con lo manifestado en dicho contrato y, por tanto, es evidente que la referida operación fue simulada.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 385/88. Gabriel Aparicio Lechuga y otra. 28 de abril de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Islas Domínguez. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Registro No. 231753. Localización: Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988. Página: 678, Tesis Aislada. Materia(s): Civil

¹⁰⁹ Vallejo y Arizmendi. Ob. cit., pág. 29.

¹¹⁰ Cfr. Pablo Salvador y Jesús María Silva Sánchez, Ob. cit. págs. 75 a 98. La mentira que se plasma en documentos públicos, oficiales y mercantiles, puede concebirse como un delito autónomo, señala Silva Sánchez en tanto que implica, declaraciones negociaciones o hechos, que son relevantes para derechos o para las relaciones jurídicas, y se documentan o registran en documentos, libros, archivos o registros públicos como dadas o acontecidas, cuando no han tenido lugar, o lo han sido de otro modo, o por una persona en una calidad que no le correspondía, o por otra persona, todo lo cual implica faltar a la verdad en la narración de los hechos.

sociedad mercantil simulada, tendremos la escritura notarial, la aprobación de ésta por la autoridad judicial, la inscripción en el Registro Público de Comercio, más no tendremos en la realidad jurídica, ni las situaciones jurídicas de los socios, ni las relaciones jurídicas de estos, ni el centro de imputación que es además coordinador y unificador de las relaciones jurídicas de los socios y que constituye lo que se denomina persona de la sociedad.

En el caso del delito de fraude a que se refiere la fracción X del artículo 387 del CPF, se comete mediante la confección del contrato simulado y su cumplimiento extraprocesal, pero también los hay, en que la celebración del contrato puede ser calificada de simulada hasta el momento en que los simuladores recurran a los tribunales para su cumplimentación forzosa.

El litigio hace más creíble la simulación contractual, es un nuevo medio que coadyuva a creen en la existencia del contrato que realmente no existe, sobre todo mediante la ejecución de una sentencia. La forma procesal no constituye otro delito, no hay un delito por simulación de contra y otra por simulación de acto o escrito judicial.

11.1.- El acto o escrito judicial.

La otra hipótesis prevista en la fracción X, del artículo 387 del CPF es el acto o escrito judicial, ya que hay casos en que el contrato no es simulado y sí alguna obligación que se hace derivar de él; así tenemos la simulación del incumplimiento del contrato auténtico cuyo cumplimiento se exige por vía procesal.

En el proceso simulado no hay un delito de fraude por cada acto o escrito que en él se ejecuten o presenten; sino que existe unidad de la intención delictual, recuerda Vallejo y Arizmendi,¹¹¹ quien además se cuestiona es si el Estado puede simular, a lo da respuesta bajo el argumento de que, cuando una persona

¹¹¹ Vallejo y Arizmendi. Ob. cit. Pág. 44.

interviene como autoridad, realiza una función pública, de ahí que en los actos bilaterales de derecho público no puede existir simulación, por la intención de engañar, de producir una apariencia, se rechaza, dado que es incompatible con el desarrollo de la actividad del Poder Público, por lo que sería absurdo que el funcionamiento del poder social se degradase hasta producir una colusión vulgar.

En los actos de una persona como funcionario no le son imputables jurídicamente en lo personal, sino que son imputables al Estado y éste no tiene ningún interés frente a las partes como ellas lo tienen entre sí, aún en el caso de proceso sin contienda. Por éste motivo, la colusión del funcionario con una de las partes no puede ser considerada como simulación.

En el proceso simulado intervienen dos partes que aparentan tener intereses opuestos, se ponen de acuerdo para aparentar un litigio,¹¹² el fin del engaño que hacen va dirigido a terceros. La simulación procesal no sirve únicamente para hacer creer que hay litigio o contienda, la simulación de la contención procesal se hace para obtener la ejecución forzosa y para reforzar otra simulación, es un coadyuvante simulatorio; cuando se simula un litigio hay ya una simulación previa y coetánea.

Se establecen en caso de proceso simulado fraudulento, porque el derecho no puede reconocer ni aceptar que se integre el contenido de un negocio mediante el cual se causa intencionalmente un daño patrimonial a un tercero.

Las actividades de los simuladores y del funcionario producen la forma del negocio, pero no su contenido; eso es: producen el juicio simulado fraudulento, y quedan, los simuladores, vinculados y situados en éste delito. En el proceso

¹¹² Cfr. Zamora Pierce.- Ob. cit. pág. 310. Comenta que nuestro tipo de simulación procesal se refiere al litigio que las dos partes aparentan, en perjuicio de un tercero ajeno al juicio, y no al caso en que una sola de las partes miente o presenta pruebas falsas en perjuicio de su contraparte. Este tipo se consuma tan pronto como ambas partes simulan un acto o escrito judicial con ánimo de lucro, siendo irrelevante si el juez fue o no engañado por los simuladores.

simulado fraudulento se simula la relación y sus situaciones jurídicas materiales, así como las procesales y la contención si la hay.

Ya hemos visto que uno es el acuerdo para simular y otro el negocio simulado, unos son los actos y otros el negocio que producen. No basta que el contrato o el juicio sean simulados para estar ante un caso comprendido por el artículo 387 del Código Penal en su fracción X, es necesario, además, de conformidad con el propio precepto, que la simulación se haga con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido. Se trata de un agravio a las personas en su patrimonio.

No es necesario obtener el beneficio indebido o causar el perjuicio a otro para estar ante un caso de fraude consumado; basta que se simule el contrato o el proceso para obtener cualquier beneficio indebido. La crítica que Vallejo y Arizmendi¹¹³ hace al precepto legal que comentamos es que sanciona con la misma pena, el delito que causa el daño y al que no lo causa.

El daño en el patrimonio del tercero ocurre exclusivamente en el campo del derecho. Basta decir al respecto, que la simulación se hace por regla general para producir un estado aparente de insolvencia, para eludir, mediante una apariencia jurídica, el cumplimiento de una obligación. El lucro a favor de los simuladores se obtiene forzosamente con cargo perjudicial al patrimonio de un tercero, y por consiguiente, la mención que hace la ley de la obtención de un beneficio indebido, es innecesaria.

¹¹³ Vallejo y Arizmendi. Ob. cit. Pág. 71.

11.2.- Los instrumentos del delito.

Es regla procesal que los instrumentos del delito se decomisan, si son de uso prohibido.¹¹⁴ Generalmente, se ha considerado al título de crédito, la escritura y al expediente judicial sin contenido y creados para defraudar, instrumentos del delito, sin embargo, Vallejo y Arizmendi¹¹⁵ considera que los instrumentos del delito que emplean los simuladores fraudulentos no son de uso prohibido, y si bien sirven para delinquir, son de uso lícito, ya que los simuladores emplean la forma del negocio jurídico, forma que es de naturaleza jurídica, sin embargo, el autor considera que si deben ser decomisados, en la medida en que estos instrumentos pueden ser útiles para su estudio y obtener de ellos un conocimiento de las diferentes formas de simulación fraudulenta.¹¹⁶

Si bien ley penal en el precepto comentado, pretende sancionar toda simulación fraudulenta, teniendo en cuenta a los que hicieran cualquier simulación con perjuicio de otro, en opinión de Vallejo y Arizmendi¹¹⁷ el casuismo no se justifica, por lo que formula dos propuestas para entender la simulación, señalando en la primera, que: Habrá simulación cuando dos o más partes producen un negocio jurídico sin contenido o alteren el que le corresponde; o como segunda propuesta señala: A los que produzcan un negocio jurídico sin contenido o alteren el que le corresponde con perjuicio de otro.

Conclusiones.

A manera de conclusiones, considero importante sintetizar el presente capítulo en las siguientes reflexiones.

¹¹⁴ Cfr. arts. 40 y 41 del CPF.

¹¹⁵ Vallejo y Arizmendi. Ob. cit. Pág. 74 y s.s.

¹¹⁶ Cfr. CFPP. Artículo 535. Cuando se decreta el decomiso, se estará a lo previsto en el Código Penal para los fines de conservación, destrucción, venta y aplicación de instrumentos, objetos y productos de los delitos.

¹¹⁷ Vallejo y Arizmendi, Ob. cit. Pág. 76.

La simulación requiere de una declaración deliberadamente disconforme con la intención; que ésta haya sido concertada entre las partes, y cuya finalidad es la de engañar a un tercero, por lo que siempre es un acto bilateral resultado de un acuerdo entre los contratantes, y supone un concierto entre las partes, que cooperan juntas en la creación del acto aparente que constituye el acto simulado, de ahí que la simulación sólo se da respecto de actos jurídicos, nunca respecto de hechos jurídicos.

En cuanto al problema de la fecha cierta, éste debe distinguirse del problema de la autenticidad del documento privado, pues si bien los documentos privados no obliga a terceros, estos no pueden desconocerlo a partir de su fecha incierta, máxime cuando existan diversos elementos que prueben su existencia, de ahí que en determinadas circunstancias, las situaciones jurídicas que de ellos se deriven, sí le son oponibles a los terceros.

El negocio absolutamente simulado es nulo, ninguna modificación jurídica se produce por virtud del acto simulado, la posición de las partes queda como antes y los cambios ocurridos en las relaciones jurídicas resultan ilusorios, carecen de realidad y del contenido real, por lo que nada produce, en tanto que es un negocio sin causa y vacío de contenido, es una sombra de contrato, por lo que puede señalarse que la nada jurídica, nada produce.

En la simulación relativa, nos lleva a examinar si el negocio verdadero disimulado encierra o no todas las condiciones esenciales para su existencia y validez, para determinar su eficacia, ya que a la validez del negocio oculto no le perjudica la envoltura engañosa, si reúne los requisitos materiales y formales como si se hubiera celebrado abiertamente. El negocio disimulado puede ser válido si llena los requisitos necesarios para su eficacia por lo que producirá las consecuencias jurídicas que le sean propias.

Por cuanto a los efectos de la simulación frente a los terceros, no puede pasarse por alto que la condición para que sus derechos sean tutelados, es que los terceros tengan buena fe, ignorantes de la simulación del negocio y cuyos derechos deben protegerse de la manera más eficaz, frente a los engaños e insidias de las partes contratantes, quienes como simuladores no pueden, ni deben obtener ventajas de su propio dolo.

Desde el punto de vista penal, el fraude por simulación requiere como elemento necesario e indispensable, además del acuerdo de voluntades que concurren al otorgamiento del convenio, adicionar un elemento fundamental que es el perjuicio de otro para obtener cualquier beneficio indebido, requisito indispensable y diferenciador para que se tipifique como delictuosa la simulación; perjuicio éste, que debe entenderse es de índole patrimonial, debiendo existir además una relación de causalidad entre la conducta de los simuladores y las consecuencias patrimoniales que afectan a los terceros, de manera que la ley penal hace delito todo atentado a la propiedad contra el patrimonio de un tercero.

CAPITULO 2

LA PRUEBA DE LA SIMULACIÓN.

1. Concepto de prueba.

En el sentido más amplio, para Jeremy Bentam,¹¹⁸ la prueba es un hecho supuestamente verdadero, que se presume debe servir de motivo de credibilidad respecto a la existencia o inexistencia de otro hecho. Toda prueba comprende al menos dos hechos distintos: uno, que puede llamarse hecho principal, o sea aquél cuya existencia o inexistencia se trata de probar; y otro, denominado hecho probatorio, el cual se emplea para demostrar la afirmativa o la negativa del hecho principal. Por tanto, toda decisión fundada en una prueba actúa por vía de conclusión: dado tal hecho, se llega a la conclusión de la existencia de tal otro.

A fin de asegurarse que se actúa conforme a la ley, el juez, en todas las ocasiones, debe considerar dos puntos: la cuestión de hecho y la cuestión de derecho. El primero consiste en cerciorarse de que tal hecho ha existido en determinado lugar y en un tiempo cierto. El segundo consiste en asegurarse de que la ley contiene una disposición de cierta naturaleza aplicable a ese hecho individual.

La prueba es sólo demostración de una afirmación, y debe distinguirse del derecho probatorio, el cual se desentiende de todo lo que no sea prueba, concebida ésta como pura actividad verificadora. Al derecho probatorio no le interesan los problemas de averiguación o de investigación, en tanto que como señala Muñoz Sabaté¹¹⁹ siguiendo a Carnelutti, no pertenece a la prueba el descubrir una verdad no afirmada, sino demostrar o hallar una verdad afirmada.

¹¹⁸ Bentam, Jeremy.- Tratado de las pruebas Judiciales Vol. 1, México. D.F., Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001 pág. 3

¹¹⁹ Muñoz Sabaté, Luis. La prueba de la Simulación, Semiótica de los negocios jurídicos simulados. Editorial Hispano Europea, Barcelona, España 1972. Pág. 1 a 50.

Por su parte Perfecto Andrés Ibáñez,¹²⁰ considera que la función de juzgar, refiere como función de poder, está expuesta al doble riesgo del error y del abuso, por ello, la legitimidad de la decisión judicial no se presume; no es meramente formal, o por razón de la investidura; tiene que acreditarse mediante la incorporación de una *ratio decidendi* de calidad; y, como no podría ser de otro modo, la carga de hacerlo pesa directamente sobre el juez.

Juzgar es mediar en situaciones litigiosas, para resolverlas según normas de derecho preestablecidas, con la aspiración de dar la razón a quien acredite que la tiene de su parte. En la inducción probatoria, se debe pasar de la asunción del tema de prueba, como problema a tener unos hechos como probados, lo que implica un riesgo de error. En el decidir jurisdiccional es posible dar los pasos reclamados por la decisión con una buena base de conocimiento, adquirido en virtud de la prueba, desde presupuestos bien establecidos, que serán tales cuando estén eficazmente acreditados, en el respeto de las reglas del juicio contradictorio.

No puede pasarse por alto la incidencia de factores pragmáticos, coyunturales de tipo político y económico, que aportan una singular dimensión y un excepcional peso a los casos; e introducen en el momento jurisdiccional elementos, a veces graves, de distorsión y de presión que se filtran en el sistema judicial en la propia estructura organizativa del aparato jurisdiccional, como son las representadas por la discrecionalidad de ciertos nombramientos y la consiguiente manipulación de las expectativas de los jueces, los fueros especiales, etc.

En materia de la cuestión de hecho, desde la perspectiva teórica, el juez no tiene acceso directo a los hechos, además de que existe una concepción equivocada de que los hechos procesalmente relevantes existen de manera objetiva, fuera del proceso y como tales son llevados a él. Así se considera que hay pruebas que son directas, y que, a través de lo visto y oído en el acto del

¹²⁰ Redondo María Cristina, José María Sauca y Perfecto Andrés Ibáñez. Estado de Derecho y decisiones judiciales. Madrid España, 2009 Fundación Coloquio Jurídico Europeo págs. 101 a 129.

juicio, propician una percepción de los hechos sin mediaciones. Confieren al juez un acceso privilegiado a los mismos, como por iluminación.

En ese contexto se concibe a la jurisdicción como irracional, y se entiende a la inmediación judicial, con el contacto directo del juez con las fuentes de prueba. Esta concepción se articula en torno a la idea de que el conocimiento judicial se nutre de *datos* que tienen que ver con lo inexplicable, con aquello que no puede expresarse con palabras, a los que sólo cabe acceder a través de la peculiar óptica de la *directa* percepción judicial, merced a las pruebas de carácter personal, y la de testigos, sobre todo.

Bajo esa premisa, los demás medios de prueba, los que integran la habitualmente denotada como indirecta o indiciaria, sean considerados como subalternos, de inferior categoría desde el punto de vista de la calidad del conocimiento que transmiten, hasta constituir un medio residual de información, al que sólo se acude por la circunstancia de que no hacerlo llevaría a la impunidad de muchas conductas.

A lo que habrá que agregar la resistencia a dotar de transparencia a las decisiones, a través de la tendencial objetivación del tratamiento del cuadro probatorio y de la justificación de las conclusiones en la materia, implica un plus de esfuerzo y un plus de exposición a la crítica. Algo que, en fin de cuentas, en opinión de Perfecto Ibáñez,¹²¹ complica la existencia del juez, y que se sustenta en el argumento de que el fundamento de la valoración permanezca incógnito en la conciencia de los juzgadores y en la prohibición de dar explicaciones al respecto.

En cuanto a la valoración de las pruebas, durante muchos años, nos relata Ramón Beltrán,¹²² en el contexto de la teoría general del Derecho se hizo hincapié en la necesidad de establecer pautas meridianamente racionales respecto del

¹²¹ Ídem.

¹²² Beltrán, Ramón. "Estándares de prueba y su aplicación sobre el elemento material de la prisión preventiva en Chile". Polít. crim. Vol. 7, N° 14 (Diciembre 2012), Art. 6, pp. 454 - 479. [http://www.politicacriminal.cl/Vol_07/n_14/Vol7N14A6.pdf]

control en la determinación fáctica, sin que a su respecto se haya efectuado mayor elaboración. La regla de oro en dicho inhóspito escenario, era concebir la apreciación de los hechos como una actividad psicológica de “convicción íntima del juez”, respecto de la cual no era posible esperar razonabilidad de ninguna especie. Así, la consideración de hecho probado era sinónimo de estado mental de convencimiento del *iudex*, lo que asociado a su inmediación, en cuanto forma de acceder a la información y formarse una impresión global del asunto, hacia inoficioso cualquier intento de justificación en torno a un razonamiento meridianamente articulado.

Hoy en día, refiere el citado autor,¹²³ la moderna tendencia racional-analítica ha superado con creces la vetusta tendencia psicológica o persuasiva del juicio de hecho. Así, la apreciación de la prueba ya no implica, ni significa ausencia de sujeción a cualquier clase de regla; ni la inmediación, implica ni significa pretexto para dar por entendida la suficiencia en la determinación factual. Lo que determina la realidad y suficiencia factual son criterios epistemológicos –y a veces incluso contra-epistemológicos– que, por un lado, designan el grado de apoyo empírico que los elementos de juicio aportados al proceso proporcionan a las hipótesis en conflicto y, por otro, precisan las pautas generales que permiten determinar si el apoyo inductivo aportado es o no suficiente para tener por probada la hipótesis de mayor grado.

De este modo, las ideas matrices de la denominada posición racional-analítica del juicio de hecho, son a lo menos dos: La primera es simple y clara: la finalidad de la prueba en el proceso judicial es la averiguación de la verdad de lo ocurrido. Luego, no se trata de verdades absolutas sino sólo de verdades relativas, no en el sentido de adoptar una concepción subjetiva o relativa de la misma, sino en el sentido de que el conocimiento de la verdad es relativo al contexto en que aquél es realizado y a la cantidad y calidad de información disponible. La segunda idea, por su parte, supone el reconocimiento que aunque el proceso se oriente a la

¹²³ Ídem.

búsqueda de la verdad éste no puede ser su fin único. Así, el objetivo de buscar la verdad, cuando se es consciente de la falibilidad de los procedimientos usados para ello, se traduce de inmediato en el objetivo de minimizar el riesgo de error.

Así, contrario de lo que generalmente se piensa, el proceso no se agota con la realización procedimental de actos dirigidos a legitimar formalmente la solución de la controversia. Adicional a ello, abonan aspectos epistemológicos con el fin de evaluar si los hechos que se dicen probados son o no válidos para el descubrimiento de la verdad. Pero su función tampoco se agota ahí. El proceso es también configurado por cuestiones ideológicas que tienen repercusiones respecto a las diversas estrategias planteadas para minimizar el riesgo de error en la cuestión factual. Así, en todos los ordenamientos procesales existen pautas que influyen en la reglamentación probatoria y que, motivadas por cuestiones ideológicas, muchas veces implican la prevalencia de razones no epistémicas por sobre razones epistémicas.

Por tanto, el motivar, refiere Perfecto Ibáñez,¹²⁴ es entendido como una auténtica carga de profundidad en la lógica del modelo decisional que gira en torno a la libre convicción, asociada a la inmediación probatoria. En su noción más obvia, motivar es dar cuenta del porqué de lo resuelto. Un porqué cuyo destino es ser intersubjetivamente valorado, para lo que ha de exteriorizarse y contar con presupuestos explícitos suficientemente identificados, que es lo que dará la imprescindible transparencia al discurso de soporte, haciéndolo susceptible de control racional. Se trata, por tanto, de una clase de ejercicio intelectual en riguroso antagonismo con esa concepción de la sentencia que, según se ha visto, dota de total opacidad a la *ratio decidendi*.

En consecuencia, la decisión judicial, refiere Perfecto Ibáñez,¹²⁵ en tanto acto de poder, ha de contar con justificación suficiente, debe ser intelectualmente honesta y ocupar el centro de la sentencia, va más allá de una cuestión de técnica

¹²⁴ Redondo María Cristina, José María Sauca y Perfecto Andrés Ibáñez. Ob. Cit.

¹²⁵ Ídem.

procesal. El juez y su enjuiciamiento no se legitiman por razón de la investidura o el carisma de éste, sino por la calidad (incluida la calidad expresiva) de la inducción probatoria y del soporte jurídico de sus resoluciones

La prueba nos recuerda Martínez Garnelo,¹²⁶ contiene tres elementos:

a) El objeto de prueba. Es la cosa, circunstancia o acontecimiento cuyo conocimiento es necesario y debe obtenerse en el proceso (lo que debe ser probado)

b) El órgano de prueba. Es la persona física que proporciona el conocimiento del objeto de la prueba al titular del órgano jurisdiccional; contiene dos momentos, el de su aportación y el de su recepción.

c) Medios de Prueba. Es el acto o modo usado por el órgano de prueba para proporcionar al objeto de prueba.

En el derecho probatorio, refiere Martínez Garnelo,¹²⁷ se analizan: a) el concepto de prueba, b) el tema de prueba (lo que se ha probar); c) las fuentes y los medios de prueba (cómo se va probar); d) los problemas de ilicitud, admisibilidad y pertinencia de la prueba, e) los sistemas probatorios, f) las cargas; g) la adquisición procesal (para quién se prueba), h) el procedimiento probatorio y i) por último la apreciación y valoración de la prueba.

Vinculado al derecho probatorio, nos refiere Muñoz Sabaté,¹²⁸ debe seguirse el método heurístico, que implica la averiguación de los hechos, y comprende un proceso informativo que habrá de desarrollar el abogado, contando con los datos iniciales que le proporcione el cliente. Éste proceso es una fase pre-procesal que implica una serie de actividades investigadoras buscando datos y

¹²⁶ Martínez Garnelo, Jesús. La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial. - México, D.F., Editorial Porrúa 2010, pág. 129 y s.s.

¹²⁷ Idem.

¹²⁸ Muñoz Sabaté, Luis. Ob. Cit. Pág. 1 a 50.

pre-constituyendo aquellos otros que luego pudieran deteriorarse durante el proceso

En relación a la heurística, Eli de Gortari¹²⁹ señala que los problemas por resolver implican: a) la necesidad de hallar la respuesta a una cuestión indagada, b) descifrar los valores de ciertas incógnitas, c) descubrir algún proceso desconocido, d) encontrar la manera de intervenir en el comportamiento de un proceso para cambiarlo, e) construir objetos o instrumentos, f) formular nuevos conceptos, g) inferir conclusiones, h) establecer hipótesis o i) determinar explicaciones pertinentes.

En la práctica diaria hay juicios en los que la prueba es muy simple o se encuentra altamente estandarizada, sin embargo hay otros casos en que se requiere de hacer averiguaciones propiamente heurísticas de carácter procesal.

La labor de investigación y verificación se encuentra dosificada por una serie de elementos extraños, que hacen que los resultados no sean los mismos que debieran ser, hay quienes atacan al instrumento probatorio y otros a la actividad de apreciación que deriva de su reproducción y valoración, impidiendo que lleguen al proceso instrumentos necesarios para una mejor historificación del hecho debatido o adulterando los que se aportan a tal fin.

Todo hecho histórico¹³⁰ genera una huella señala Muñoz Sabaté,¹³¹ de manera que, todo el proceso de la prueba no es más que un intento de acceder al

¹²⁹ Eli de Gortari. *Lógica General*, Editorial Grijalbo, México 1965, pág. 224.

¹³⁰ Al respecto resulta interesante distinguir entre hechos meramente pasados y hechos o fenómenos históricos, comprendiéndose en el primer grupo, aquéllos que son estériles de la antigüedad y por tanto son desdeñables para el historiador; mientras que en el segundo grupo, encontramos aquéllos que por su especial condición han logrado una permanencia virtual que les permite gravitar de alguna forma en el presente; nos encontráramos ante determinados hechos que por incidir de manera peculiar en el devenir del hombre, han adquirido perdurabilidad o categoría histórica.

Estos hechos o fenómenos históricos, al haber dejado de ser, sólo existen en la medida en que se les conoce, de ahí que la Historia cobra relevancia, en la medida en que es la elaboración del conocimiento científico referente al pasado humano, fundado en una metodología racional que indaga e interpreta lo realmente acaecido y se desentiende de lo imaginario. El historiador no puede ser un mero coleccionista de datos, la realidad histórica necesita de la relación con las fuentes que inexorablemente conduce a un juicio objetivo, que implica el rechazo en adoptar juicios apriorísticos y atenerse a las fuentes de conocimiento, hacer uso de

conocimiento de las huellas para luego trasladarlas a la litis, y obtener a través de una actividad pensante, la reproducción del hecho histórico en unas coordenadas tempo-espaciales diferentes. Se trata generalmente de hechos antiguos, hechos ilícitos, hechos ocultados y psíquicos.

No debe pasarse por alto nos recuerda el citado autor,¹³² que, si bien los documentos en su contenido equivalen a la huella histórica de un acto, éstos pueden ser adulterados, o deteriorados por el tiempo, por lo que su valor probatorio no es absoluto, de ahí que existen supuestos bajo los cuales no sólo deben probarse los hechos, sino también los medios a probar, y es ahí donde, los indicios y las presunciones adquieren particular relevancia.

Así, la prueba indirecta, en sus dos especies la presunción y los indicios, es la que se obtiene de la forma lógica del raciocino, que va de lo conocido a lo desconocido a la luz de los principios de causalidad o identidad.

2. Los indicios.

Indicio. Etimológicamente del vocablo *index*, lo que indica o señala algo, del latín *indicium*¹³³ significa acción o señal que da a conocer lo oculto, es decir el signo aparente y probable de que existe una cosa. Fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido.¹³⁴

una serie de cautelas científicas, el acopio suficiente de datos comprobados y la valoración autorizada por ellos, así como la diferenciación adecuada de lo posible y de lo probable, o de lo probable y de lo seguro.

Cfr. Escudero, José Antonio. Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones Político- Administrativas. Madrid España 1995. Págs. 17 a 20.

¹³¹ Muñoz Sabaté, Luis. Ob. Cit. Pág. 1 a 50.

¹³² Ídem.

¹³³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española fuente: <http://lema.rae.es/drae/?val=INDICIO%20>

¹³⁴ Cfr. INDICIO. CONCEPTO DE. El "indicio" es una circunstancia cierta de la que se puede sacar, por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia (o inexistencia) de un hecho a probar; por tanto, la convicción indiciaria se basa en un silogismo en el que la premisa mayor (abstracta y problemática), se funda en la experiencia o en el sentido común, la premisa menor (concreta y cierta) se apoya o constituye la comprobación del hecho, y la conclusión, sacada de la referencia de la premisa menor a la premisa mayor, el indicio, por consiguiente, se diferencia de la presunción en que el dato genérico y probable agrega el dato específico y cierto, a lo abstracto une lo concreto; de lo que antecede ya se desprende sin dificultad que requisito primordial de la prueba indiciaria es la certeza de la circunstancia indiciante, o sea, que el indicio presupone necesariamente la demostración de circunstancias indispensables por las que se arguye indirecta pero lógicamente el hecho que hay que probar mediante un proceso deductivo, con la misma certeza que da

Martínez Garnelo,¹³⁵ nos señala que el indicio es un hecho probado que sirve de medio de prueba, ya no para probar, sino para presumir la existencia de otro hecho, esto es, el dato o indicio ya demostrado, es útil para apoyar a la mente en su tarea de razonar silogísticamente, de manera que, la prueba circunstancial se apoya en el valor incriminatorio de los indicios que tienen como punto de partida hechos y circunstancias que están probados y de los cuales se trata de desprender con el hecho inquirido, esto es un dato por completar o hipótesis por verificar.

El indicio, es un hecho conocido del que se da otro desconocido, mediante un argumento probatorio, que de aquél se obtiene, en virtud de una operación lógica y crítica, basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos y técnicos.¹³⁶

La prueba indiciaria, nos refiere el citado autor, pertenece a la ciencia indiciológica, también conocida como prueba o teoría circunstancial, catalogada como la reina de las pruebas y muy utilizada en la valoración de datos, ya se trate de indicios referenciales, imputativos, o circunstanciales, los que concatenados entre sí, y adminiculados con las demás actuaciones, diligencias y probanzas llevan a la convicción de la denominada teoría circunstancial, basada en la prueba circunstancial.

La valoración de la prueba indiciaria es una actividad intelectual a fin de representar mentalmente la realidad de lo sucedido y obtener la convicción que le permitirá tomar determinaciones acertadas. La valoración de la prueba no es otra

la prueba directa.

Visible en: Época: Octava Época. Registro: 211525. Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Localización: Tomo XIV, Julio de 1994. Materia(s): Penal Tesis: Pág. 621

¹³⁵ Martínez Garnelo. Ob. Cit.

¹³⁶ Cfr. Artículo 121. Código de Procedimientos Penales para el Estado de Guerrero.- Los indicios son hechos conocidos de los que se infiere, lógicamente, la existencia de los hechos que se pretende acreditar.

cosa que la operación mental con objeto de formar una convicción sobre la eficacia que tiene los medios de prueba.

La prueba indiciaria requiere para su integración, que se encuentren acreditados los hechos indiciarios, y que exista un enlace natural más o menos necesario entre la verdad conocida y la que se busca.¹³⁷ La prueba indiciaria tiene aplicación tanto en el proceso penal, como en el proceso civil, en los pleitos laborales y en los litigios administrativos.

La fuerza probatoria de la prueba por indicios requiere de un hecho indicador; un razonamiento correcto en aplicación de las reglas de la ciencia, la técnica y la experiencia; una pluralidad, concordancia y convergencia de indicios contingentes; y la ausencia de contra-indicios consistentes.

El indicio es circunstancia cierta, de la cual se puede obtener, por inducción lógica, una conclusión sobre el hecho desconocido cuyo esclarecimiento se intenta. Debe hacerse una labor de enlace o adminiculación de diversos hechos conocidos para extraer una presunción o hipótesis a partir de un indicio, y derivar inferencias basadas en la experiencia que lleven al conocimiento del hecho principal.¹³⁸

¹³⁷ Cfr. Artículo 128. Código de Procedimientos Penales para el Estado de Guerrero.- Los tribunales, según la naturaleza de los hechos y el enlace lógico y natural más o menos necesario que exista entre la verdad conocida y la que se busca, apreciarán el valor de los indicios hasta poder considerarlos como prueba plena

¹³⁸ Cfr. COMPETENCIA ECONÓMICA. LA PRUEBA INDIRECTA ES IDÓNEA PARA ACREDITAR, A TRAVÉS DE INDICIOS, CIERTOS HECHOS O CIRCUNSTANCIAS A PARTIR DE LO QUE SE CONOCE COMO LA MEJOR INFORMACIÓN DISPONIBLE, RESPECTO DE LA ACTUACIÓN DE EMPRESAS QUE HAN CONCERTADO ACUERDOS PARA LLEVAR A CABO PRÁCTICAS MONOPÓLICAS. En materia de competencia económica es difícil establecer con precisión cómo se ha concertado un acuerdo o llegado a un comportamiento anticompetitivo, dado el cuidado que los interesados ponen para velar u ocultar cualquier vestigio de ello, por lo cual es evidente que, en la mayoría de los casos, no puede encontrarse prueba directa de la conducta desplegada por el agente o agentes involucrados, ni de todos los detalles que, por obvias razones, se ocultan u oscurecen, para lo cual debe hacerse una labor de enlace o adminiculación de diversos hechos conocidos para extraer una presunción o hipótesis a partir de un indicio, y derivar inferencias basadas en la experiencia que lleven al conocimiento del hecho principal, sin que pueda exigirse un mayor rigor en el acreditamiento de circunstancias y móviles, dada su naturaleza. En ese orden de ideas, acorde con lo dispuesto tanto en la Ley Federal de Competencia Económica como en su reglamento, la prueba indirecta es idónea para acreditar, a través de indicios suficientes, adminiculados con enunciados generales, ciertos hechos o circunstancias a partir de lo que se conoce como la mejor información disponible, respecto de la actuación de empresas que han concertado acuerdos para llevar a cabo prácticas monopólicas; pues es de esperarse que los actos realizados por esas empresas para conseguir un fin contrario a la ley, sean disfrazados, ocultados, seccionados, diseminados a tal grado que la actuación de la entidad, como tal, se

Hay que distinguir los indicios de los hechos indiciantes, los que para tener trascendencia probatoria, deben ser adquiridos bajo un procedimiento lógico que dé certeza respecto del cuál “el hecho conocido” surge con mayor o menor verosimilitud, otro hecho “el desconocido”, que se relaciona con el tema de la prueba.

El indicio no es actividad intelectual de inferir o presumir, por lo tanto no pertenece al campo de la mente. El indicio atañe al mundo de lo fáctico, se refiere a hechos o actos pasados, que una vez conocidos y probados, pueden servir para inferir o presumir la verdad o falsedad de otros sucesos.¹³⁹ En ese sentido, Miranda Estrampes¹⁴⁰ señala que el elemento probatorio es el dato que se obtiene de la práctica de un determinado medio de prueba y que debe ser objeto de depuración por parte del juez durante la fase de *valoración*, así las cosas, el indicio, en cuanto dato fáctico (hecho) o elemento de prueba, puede acreditarse por cualquier medio de prueba (testifical, documental, pericial...), o en los procesos que así lo admiten, a través de cualquier mecanismo de fijación procesal de hechos (como, por ejemplo, la admisión por las partes). En todo caso, debe tratarse de medios de prueba lícitos y no prohibidos por la ley.

Consecuentemente, el indicio siempre es un hecho probado que sirve de medio de prueba, ya no para probar, sino para presumir la existencia de otro hecho. Es decir, el dato indicio, ya demostrado, no es apto para probar, ni

haga casi imperceptible y ello haga difícil, cuando no imposible, establecer mediante prueba directa la relación que existe entre el acto realizado y la persona moral o entidad a la que pretenda imputarse su realización.

Visible en: [J]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Noviembre de 2008; Pág. 1228.

¹³⁹ Cfr. PRUEBA INDICIARIA, CÓMO OPERA LA, EN MATERIA PENAL. En materia penal, el indicio atañe al mundo de lo fáctico, porque es un hecho acreditado que sirve de medio de prueba, ya no para probar, sino para presumir la existencia de otro hecho desconocido; es decir, existen sucesos que no se pueden demostrar de manera directa por conducto de los medios de prueba regulares como la confesión, testimonio o inspección, sino sólo a través del esfuerzo de razonar silogísticamente, que parte de datos aislados, que se enlazan entre sí, en la mente, para llegar a una conclusión.

Época: Novena Época. Registro: 198452. Instancia: PRIMERA SALA. Tipo Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo V, Junio de 1997. Materia(s): Penal. Tesis: 1a./J. 23/97. Pág. 223

¹⁴⁰ Miranda Estrampes, Manuel. Artículo: Prueba indiciaria y estándar de prueba en el proceso penal. Ver: http://www.icjsinaloa.gob.mx/medios/publicaciones/PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20POR_MANUEL_MIRANDA ESTRAMPES.pdf.

inmediata (inspección) ni mediante (testimonio o confesión) un hecho, sino que es útil para apoyar a la mente en su tarea de razonar silogísticamente

Existen hechos que no se pueden demostrar de manera directa a través de los medios de prueba conocidos como: la confesión, testimonio o la inspección, sino sólo a través del esfuerzo de la razón que parte de datos aislados, de cabos sueltos que se unen con la mente para llegar a una conclusión. Estos datos aislados o cabos sueltos, cuyo único requisito es que se encuentren probados antes del silogismo, son los indicios.¹⁴¹

El indicio más que probar, sirve para razonar, de manera que en el terreno jurídico, el indicio es un factor de la presunción, es el hecho del cual se parte para presumir. Así, Martínez Garnelo,¹⁴² siguiendo la línea de pensamiento de Framarino Dei Malestesta, afirma que indicio es el raciocinio probatorio indirecto que mediante la relación de causalidad, deduce lo desconocido de lo conocido.

La prueba indiciaria es definida por Miranda Estrampes¹⁴³ como aquella actividad intelectual de inferencia realizada por el juzgador una vez finalizado el periodo de práctica de la prueba, mediante la cual, partiendo de una afirmación base, (conjunto de indicios) se llega a una afirmación consecuencia (hipótesis

¹⁴¹ PRUEBA CIRCUNSTANCIAL O INDICIARIA EN MATERIA PENAL. SÓLO DEBE HACERSE USO DE ELLA CUANDO EXISTAN HECHOS ACREDITADOS QUE SIRVAN PARA PRESUMIR LA EXISTENCIA DE OTROS Y NO PARA SUPLIR LA INSUFICIENCIA DE PRUEBAS QUE PUEDAN RESULTAR CARENTES DE VERACIDAD EN PERJUICIO DEL REO. Según lo ha definido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias 268, visible en la página 150 del Tomo II, Materia Penal, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995 y 1a./J. 23/97, derivada de la contradicción de tesis 48/96, consultable en la página 223 del Tomo V, junio de 1997, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyos rubros, por su orden, son: "PRUEBA CIRCUNSTANCIAL, VALORACIÓN DE LA." y "PRUEBA INDICIARIA, CÓMO OPERA LA, EN MATERIA PENAL.", esta prueba es muy específica en cuanto a su modo de operar, lo que significa que debe hacerse un uso moderado de ella aplicándola, en principio, únicamente en los casos en que los hechos a acreditar no sean de aquellos fácilmente demostrables con pruebas directas, que sean idóneas según el delito de que se trate, y ocuparse por excepción sólo cuando existan hechos acreditados que sirvan no para probar, sino para presumir la existencia de otros, o sea, para su integración con rango de prueba plena y suficiente para dictar una sentencia condenatoria, debe partirse de un minucioso análisis de los elementos aportados a la causa, conforme a las reglas que derivan de las jurisprudencias citadas, sin que le sea dable al juzgador suplir la insuficiencia de pruebas a través de su aplicación, infiriendo hechos y circunstancias que a la postre pueden resultar carentes de veracidad en perjuicio del reo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO SEGUNDO CIRCUITO. Tomo XIX, Mayo de 2004. Pág. 1815. Tesis Aislada (Penal).

¹⁴² Martínez Garnelo, Jesús. Ob. cit. pág. 129 y s.s.

¹⁴³ Miranda Estrampes, Manuel. Ob. Cit.

probada) distinta de la primera, a través de un enlace causal y lógico existente entre ambas afirmaciones, integrado por las máximas de experiencia y las reglas de la lógica.

En la actualidad cuando se habla de indicio, como uno de los elementos integrantes de la estructura de la prueba indiciaria (en su sentido técnico-jurídico), se debe utilizar dicho término como equivalente a dato fáctico (hecho) acreditado, esto es, una vez depurado judicialmente. El indicio no es un medio de prueba, sino un elemento (dato fáctico) de prueba a partir del cual se construye la presunción judicial. Por tanto, tampoco cuando se alude al indicio no estamos ante un razonamiento judicial, sino ante uno de los elementos de la estructura de la prueba.

La prueba indiciaria, señala el citado autor¹⁴⁴ no es, por tanto, ni un medio de prueba, ni tampoco un elemento probatorio. Se trata, en realidad, de un método probatorio, aunque algunos autores prefieran utilizar el término de procedimiento probatorio. Particularmente Miranda Estrampes¹⁴⁵ emplea el término *método probatorio*, pues es indicativo de que la prueba indiciaria responde a una determinada sistemática y estructura, como se expone más adelante, de cuyo cumplimiento estricto depende su propia validez y eficacia probatoria, además de que la importancia que en la actualidad tiene la prueba indiciaria, es fruto, entre otros factores, del desarrollo de las técnicas de investigación y de la criminalística. Importancia que ha llevado a calificar a la prueba indiciaria como la *reina de las pruebas*.¹⁴⁶

2.1. Clases de indicios y sus características.

Los indicios se pueden clasificar de diferentes maneras, como sigue:

¹⁴⁴ Ídem.

¹⁴⁵ Ídem.

¹⁴⁶ Ídem.

- a) Indicios anteriores, concomitantes y posteriores al hecho desconocido que trata de verificarse
- b) Indicios personales o subjetivos, y reales o materiales, según se refieran a condiciones y modo de ser de una persona, como su capacidad intelectual, física y moral para el acto delictivo; o a cosas, huellas, rastros y similares.
- c) Los necesarios, según que uno sólo baste para producir convencimiento en razón de que supone indispensablemente el hecho indicado, por corresponder a una ley física inmutable, de causalidad necesaria; o contingente, si apenas constituye una inferencia de probabilidad.
- d) Los contingentes se subdividen en graves y leves; inmediatos o próximos; y mediatos o remotos; según su valor probático y la proximidad de la conexión entre los dos hechos.
- e) Los positivos y negativos, según que concurren a indicar la existencia o la inexistencia del hecho investigado, o de la responsabilidad del imputado.
- f) Los de causa y efectos, según que concurren al suceso o signifiquen efectos del mismo, tales como los indicios causales de la capacidad intelectual, física y moral del sindicado para cometer el ilícito; y de indicios de efecto, deducidos de las huellas materiales y morales del delito; también se habla de indicios de la capacidad para delinquir, del móvil, de la oportunidad para delinquir, de huellas del delito, de manifestaciones anteriores y posteriores a éste.

g) Comunes o genéricos, y propios específicos.

En la opinión de Miranda Estrampes¹⁴⁷ los indicios pueden ser *equívocos* o *unívocos*. Los primeros, también llamados *contingentes*, son aquellos que pueden ser debidos a muchas causas o ser causa de muchos efectos. Por el contrario, los *indicios unívocos* o *necesarios* son los que conducen necesariamente al hecho desconocido, a lo que debe añadirse la posibilidad de que de una misma fuente de prueba puedan obtenerse varios indicios, así como el que un mismo indicio pueda ser acreditado por varias fuentes de prueba.

Los indicios refiere Martínez Granelo,¹⁴⁸ deben poseer las siguientes características:

Objetividad. Es decir, deben ser hechos conocidos y probados plenamente por cualquier medio formal o por una inferencia, debe ser un hecho histórico descubierto por el Juez, no formando por él.

Unívoco. Es decir, debe conducir a diferentes personas a la misma significación, referente a esta característica, la Suprema Corte ha sostenido que para que los indicios constituyan prueba plena deben tener carácter unívoco.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Ídem.

¹⁴⁸ Martínez Granelo. Ob. Cit. pág. 129 y s.s.

¹⁴⁹ Cfr. PRUEBA INDICIARIA. Es bien sabido que para dictar una sentencia condenatoria los indicios deben de tener un carácter unívoco; y si para dictar una sentencia condenatoria se requiere prueba plena y los indicios aunque vehementes pueden ser interpretados en diferente forma, debe el juzgador concluir que no hay certeza procesal fundada y aplicar la disposición referente a la duda.

Visible en PRIMERA SALA. Tomo CXXIX. Pág. 173. Tesis Aislada. (Penal). [TA]; 5a. Época; 1a. Sala; S.J.F.; Tomo CXXIX; Pág. 173.

PRUEBA PRESUNTIVA. Es cierto que a través de indicios se puede constituir prueba plena, pero deben tener carácter unívoco, ello es, su significación debe ser tal que no puedan interpretarse sino en la dirección de responsabilidad indiscutible; así entonces, lo afirmado como probable en la sentencia, no basta para que ella sea condenatoria; un gran número de indicios equívocos, no constituye sino esos, pero en ninguna forma deberá llevar a la convicción de la autoría indiscutible de un hecho.

Visible en SALA AUXILIAR. Volumen 30, Séptima Parte. Pág. 39. Tesis Aislada (Penal).

2.2. La valoración de los indicios.

La prueba indiciaria es una prueba de difícil valoración, que implica riesgos por lo que para otorgarle la calidad de plena, se le debe aplicar el máximo rigor crítico.

En los procesos civiles, mercantiles y laborales, se reduce la importancia de la prueba indiciaria, debido a que la prueba documental y la de testimonio directo sobre el hecho investigado son más frecuente, sin que ello implique que la misma no tenga aplicación decisiva en muchos procesos, por ejemplo, cuando se discute el conocimiento o la ignorancia de la ley, la intención de los contratantes cuando las declaraciones son ambiguas, la mala fe o fraude, simulación de contratos, el consentimiento tácito. En el contencioso administrativo la prueba es menos utilizada, debido a que normalmente se trata de juicios contra actos escritos de la administración pública.

La valoración de los indicios la hace libremente el juez a quien corresponde determinar el mérito que debe reconocérseles para la formación de su convencimiento sobre la existencia o inexistencia y las características de los hechos investigados o alegados en el proceso.¹⁵⁰

¹⁵⁰ cfr. PRUEBAS INDIRECTAS. CONFORMAN PRUEBA PLENA SI EXISTE UN NEXO CAUSAL O DE EFECTO, SEGÚN SE TRATE DE INDICIOS O PRESUNCIONES, ENTRE EL HECHO PROBADO Y EL HECHO POR PROBAR. Las pruebas indirectas son aquellas mediante las cuales se demuestra, a partir de un hecho denominado secundario, la existencia de otro hecho, que es el afirmado en la hipótesis principal o hipótesis a probar, siempre que se exponga el fundamento de conocimiento para confirmarla. Ahora, la credibilidad de dicha hipótesis dependerá tanto de la certidumbre, probabilidad y verosimilitud del hecho secundario, como del grado de aceptación de la inferencia, que exige un nexo pertinente y convincente que justifique la conclusión hipotética. En este orden de ideas, para que las pruebas indirectas lleguen a conformar una prueba plena, obtenida a través de inferencias o deducciones de los hechos secundarios o indiciarios, es indispensable que exista el nexo causal -en el caso de los indicios- o el nexo de efecto -en el caso de presunciones- entre el hecho conocido y el desconocido que, además, debe resultar pertinente y convincente para inferir o deducir el hecho principal. Cabe decir que el nexo -causal o el de efecto- entre el hecho probado y el hecho por probar, inferido o presunto, puede consistir en una regla, estándar, máxima de experiencia, técnica, teoría, análisis estadístico, incentivo relevante, práctica social, económica, cultural y política, principio de la ciencia, regla de la sana crítica, método, finalidad o motivo relevante o cualquier otro análogo, que justifique la existencia del hecho inferido o presunto, en razón de una práctica, actividad o un proceso convencional y reiterado, con cierto margen de certidumbre o repetitividad. Visible en: Época: Novena Época. Registro: 171946. Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XXVI, Julio de 2007. Materia(s): Común. Tesis: I.4o.A.77 K. Pág. 2685.

Una apreciación adecuada y completa de esta prueba, implica el cuidadoso examen de todos los requisitos necesarios para la existencia, la validez procesal y la eficacia probatoria de los indicios, así siguiendo la línea de pensamiento de Devis Echandía¹⁵¹ los indicios deben superar tres análisis críticos:

1) Crítica individual de los distintos indicios y contraindicios. La primera actividad crítica respecto de éste medio de prueba, una vez aceptada su conducencia, debe encaminarse a verificar si cada uno de los hechos que considera fuente de indicio, está o no completamente probado.

Si el resultado es positivo, se debe examinar si existe algún motivo de nulidad que vicie la prueba.

Una vez superada el análisis anterior, es indispensable examinar el nexo causal que pueda unirlo inductivamente al hecho desconocido que se investiga, para saber si efectivamente tiene valor probatorio respecto al segundo y si se trata de un indicio necesario o contingente.

Una vez que se tenga un concepto claro sobre la existencia y autenticidad de cada indicio, para apreciar su importancia, es indispensable examinar los argumentos infirmantes y los contradictorios que puedan desvirtuarlos o demeritar la inferencia lógica que suministran. De esta manera, se podrá obtener una conclusión final respecto a la calidad de cada indicio.

Finalmente habrá que hacer un análisis sobre si existen otros medios de prueba que puedan infirmar el resultado obtenido de cada uno con el análisis anterior, bien porque demuestren hechos que lo excluyan o porque desvirtúen los hechos indicadores que sirvieron para obtenerlo.

¹⁵¹ Devis Echandía, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial, tomo Segundo, 5 Edición. Bogotá, Colombia, Editorial Temis 2006 pág. 670 y s.s.

2) Crítica global o de conjunto de los indicios y contraindicios. Salvo casos excepcionales del indicio necesario, para que constituyan prueba plena, es indispensable que sean indicios plurales, graves, concurrentes o concordantes y que las inferencias que otorguen converjan hacia el mismo resultado, de tal manera que en conjunto merezcan plena credibilidad y lleven al juzgador el absoluto convencimiento sobre el hecho investigado.

3) Conclusión final. Una vez hecho el estudio comparativo de los indicios y contraindicios, si se concluye que los segundos no desvirtúan a los primeros, se debe proceder a examinar la coordinación que en el conjunto de aquellos tengan las varias unidades que lo conforman, para adquirir un concepto claro y seguro acerca de si efectivamente son concurrentes y armónicos, es decir, si ensamblan como piezas de rompecabezas, de tal manera que demuestren unívocamente la conclusión que debe adoptarse, sin que subsistan dudas razonables. Si el examen resulta negativo, la prueba por esos indicios no será plena; si concluye positivamente, con la ayuda de la lógica y de acuerdo con las normas de la experiencia común y de las técnicas que hayan suministrado los expertos, se podrá adoptar la conclusión final acerca de si ese conjunto de indicios es suficiente para tener la indispensable certeza que sustente la sentencia o si merece calificarla de prueba incompleta. La conclusión final señala Devis Echandía,¹⁵² debe ser siempre el resultado del examen integral de todo el tejido probatorio que surja durante el proceso.

Durante todo ese proceso analítico y lógico, nos refiere Devis Echandía,¹⁵³ hay que tener presente que los indicios se pesan y no se cuenta, y que de la suma de varios o muchos indicios aparentes o sin valor propio, no puede resultar ninguna prueba; que de varios indicios leves puede concluirse una prueba incompleta, pero que adminiculados con otras pruebas si se puede llegar a la

¹⁵² Devis Echandía, Ob. Cit. Pág. 672.

¹⁵³ Ídem.

convicción plena, lo que no excluye las demás posibilidades lógicas que de estos indicios se desprendan.

La prueba indiciaria, como cualquier otra, puede desempeñar dos funciones en el proceso: a) darle al juez por sí sola la convicción plena sobre los hechos o b) contribuir a ese resultado en concordancia con otras pruebas. En ambos casos, es indispensable la crítica singular y colectiva de los indicios y contraindicios, lo mismo que de los argumentos de prueba y de información, respecto de todas las hipótesis lógicas que puedan plantearse con base en los hechos indicadores, para de esa manera obrar con imparcialidad, con seriedad, con responsabilidad y con técnica en tan difícil y trascendental tarea.¹⁵⁴

La prueba de indicios es artificial, porque su elaboración procede de un conjunto de circunstancias íntimamente relacionadas, dando como resultado una concepción esencialmente lógica que se basa en las leyes del raciocinio y de la experimentación, de ahí que, la principal clasificación de los indicios se ha hecho en relación al tiempo, dividiéndolos en antecedentes, concomitantes o subsiguientes.

No puede pasarse por alto que los indicios están expuestos a peligros que derivan más en la deficiente técnica empleada para su investigación, o en la ligereza del criterio para su apreciación. Tampoco puede soslayarse, que no basta un hecho equívoco que dé margen a una simple sospecha, y mucho menos, la sospecha subjetiva del juez sin apoyo en otra prueba. De aquí que debe tenerse claro que el indicio demostrado, por si mismo no es apto para probar, ni inmediata (inspección) ni mediatamente (testigos o confesión) un hecho, sino que es útil para apoyar a la mente en su tarea de razonar silogísticamente, por ello la importancia

¹⁵⁴ Cfr. PRUEBA INDICIARIA. La prueba indiciaria resulta de la apreciación en su conjunto de los elementos probatorios que aparezcan en el proceso, mismos que no deben considerarse aisladamente, sino que cada uno de los elementos de la prueba constituye un indicio, un indicador, y de su armonía lógica, natural y concatenamiento legal, habrá de establecerse una verdad resultante que unívoca e inequívocamente lleva a la verdad buscada. Visible En: Primera Sala. Volumen 66, Segunda Parte. Pág. 46. Tesis Aislada(Común)

de probar el hecho indicante, ya que si se parte de una falsa premisa se llegará irremediablemente a falsas conclusiones.

Así que, para que un indicio tenga fuerza probatoria, es indispensable que éste reúna los requisitos examinados para su existencia jurídica, su validez y su eficacia probatoria, y principalmente los de estar plenamente probado, tener una relación de causalidad clara y segura con el hecho que se investiga, no aparecer desvirtuado por otros indicios u otras pruebas, no presentar signos sospechosos de falsificación, ni poder explicarse razonablemente como obra de la casualidad o del azar.

3. Las presunciones.

Etimológicamente, presunción significa una suposición basada en ciertos indicios, que denota acción y efecto de presumir, y ésta, a su vez, proviene de la voz latina, *praesumere*, que significa sospecha o juzgar por inducción o igualmente conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.¹⁵⁵

El artículo 135, en su fracción VI del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, considera a las presunciones como medio de prueba, sin embargo, Martínez Garnelo,¹⁵⁶ reflexiona que éste criterio legal es equivocado, en tanto que presumir del latín *preaesumera*, significa tanto como tomar

¹⁵⁵ Cfr. PRESUNCIONES. La prueba de presunciones se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deducen de los hechos; los indicios o las presunciones son los medios de hacer funcionar esta prueba artificial. Un indicio es un hecho que está en relación tan íntima con el hecho, que un Juez llega del uno al otro, por medio de una conclusión muy natural; por eso son menester dos hechos, uno comprobado, el otro no manifiesto aún, y que se trata de demostrar, raciocinando del hecho conocido al desconocido. Aplicado el indicio de los procesos criminales, es el hecho o circunstancia accesoria que se refiere al crimen principal, y que da motivo para concluir que se ha cometido, quién lo ha cometido y cómo lo ha cometido. El indicio contiene, en sí mismo, un hecho diferente, si es aislado, pero que al momento adquiere gran importancia, cuando el Juez ve que tiene conexión con otro; éste, a su vez, así descubierto, llama, durante el curso de la información, la atención de la justicia, sobre tal individuo que, sin tal coincidencia, pasaría desapercibido, y contribuye a afirmar poderosamente las probabilidades de la acriminación; entonces el Juez tiene por guía las leyes naturales, manifestadas y garantizadas por la experiencia y el buen sentido, pero no pueden considerarse indicios las simples opiniones o conjeturas de quienes, por cualquier concepto, declaran en el proceso.

Época: Quinta Época. Registro: 280331. Instancia: PLENO Tipo Tesis: Tesis Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Localización: Tomo XXII. Materia(s): Penal Tesis: Pág. 857

¹⁵⁶ Martínez Garnelo, Jesús. Ob. Cit. Pág. 468 y s.s.

anticipadamente una opinión, significado que no satisface objetivamente las exigencias científicas que no permiten tomar opiniones *a priori* sino *a posteriori*, es decir, fundadas en la demostración. Así las presunciones no son medios de prueba enderezadas a demostrar la existencia histórica de un hecho, sino el mismo hecho, demostrado por el razonamiento.

No debe confundirse al indicio con la presunción. El indicio es un hecho conocido susceptible de llevar racionalmente al conocimiento de otro desconocido en virtud de la relación entre ambos; la presunción es la consecuencia obtenida por derivación inductiva o deductiva de hechos conocidos. El indicio nos refiere Miranda Estrampes,¹⁵⁷ es un elemento (estructural) integrante de la presunción, constituye lo que podemos denominar su elemento *estático*, esto es, el punto de apoyo o de arranque a partir del cual se llega a la afirmación consecuencia a través de un enlace preciso y directo, en cuanto elementos integrantes de la estructura de toda presunción judicial. La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido.

Así, Martínez Garnelo, coincidiendo con la opinión de Fernando Arilla Bass,¹⁵⁸ respecto de la denominada impropriamente prueba presuncional, sostiene que ésta se desarrolla a través de un proceso lógico,¹⁵⁹ que cuenta con tres elementos:¹⁶⁰

¹⁵⁷ Miranda Estrampes, Manuel. Ob. Cit.

¹⁵⁸ Arilla Bass, Fernando. El procedimiento Penal en México. México, D.F., Editorial Kratos, 8ª Ed. México. Pág. 156 y s.s.

¹⁵⁹ En el mismo sentido, Pérez Palma. Señala que la presunción es el resultado de la operación de la mente, que por los sistemas inductivos o deductivos, llevan, de un hecho conocido y cierto a otro que se desconoce y que se trata de averiguar. Cfr. Pérez Palma, Rafael. Guía de Derecho Procesal Civil. México, D.F. 1981, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, pág. 440. Por su parte Lucero Espinoza considera que la presunción constituye un mecanismo de razonamiento lógico del Juzgador, por medio del cual, en forma deductiva, apreciando hechos conocidos llega a presumir cierto la existencia de otros que le son desconocidos. Así las presunciones están sustentadas en elementos contenidos en otros medios probatorios que se utilicen en el proceso, razón por la cual constituyen derivaciones de otras pruebas. Dado que las presunciones constituyen el resultado del trabajo mental del juzgador, se ha estimado que no son susceptibles de ofrecerse como pruebas, pues a lo más, que estarán obligadas las partes es a la aportación de datos que sirvan de indicios necesarios para establecer las presunciones de verdad. Cfr. Lucero Espinoza, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo. México, D.F. 2011 Editorial Porrúa. Págs. 219 a 222.

¹⁶⁰ Martínez Garnelo, Jesús. Ob. Cit. Pág. 170.

a) Objetividad. Es un hecho conocido, probado plenamente por cualquier medio formal o por una inferencia.

b) Un hecho desconocido, y

c) Una relación de causalidad, llamada enlace necesario por el artículo 261 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, entre ambos hechos.

La presunción, consecuencia inducida o deducida de un hecho conocido reviste los siguientes caracteres:

- Objetividad. Es un hecho histórico, descubierto por el juez, no formado por él.
- Definitividad. Es una conclusión, no una hipótesis. La primera se alcanza, precisamente por la eliminación de la segunda.
- Singularidad. Las hipótesis deben ser eliminadas todas, menos una; las hipótesis siempre son plurales, en tanto que la presunción, que es la hipótesis no eliminada, tiene que ser lógicamente singular.

Por su parte Devis Echandía¹⁶¹ nos recuerda que la presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, lo segundo, es una presunción judicial o del hombre, basado en las máximas generales de la experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden las cosas y los hechos.

En la presunción, el indicio estimula el pensamiento del juzgador a fin de producir la presunción. La presunción es un concepto mayormente lógico que

¹⁶¹ Devis Echandía, Hernando. Ob. Cit. Pág. 677 y s.s.

psicológico. Presumir nos señala Muñoz Sabaté¹⁶² equivale al acto de pensar inteligentemente, implica combinar los datos.

En todo razonamiento presuncional se dan a veces otras varias conclusiones, que corresponden a la particular máxima de experiencia que se aplique, a través de las cual se pueden desdeñar otros resultados posibles a fin de motivar debidamente la presunción a la que se arriba.

Cuando son simples presunciones de hombre, son principios lógicos basados en las reglas de la experiencia, que permiten una correcta valoración de las pruebas; por consiguiente, son en realidad reglas para el criterio del juez más que presunciones.

Cuando la presunción es creada por el legislador, sea *iuris tantum* o *iuris et de iure*, se considera definitivamente cierto el hecho (en las últimas) o provisionalmente mientras no se suministre prueba en contrario cuando es simple presunción judicial o del hombre. Por lo general, se considera ese hecho simplemente como probable, a menos que por basarse en una ley física inmodificable o por tratarse de varias deducidas de un conjunto de indicios, graves, precisos y concordantes, otorguen certeza sobre tal hecho, pero la prueba la constituyen el indicio necesario o los varios indicios contingentes o los demás medios de los cuales obtiene el juez los argumentos probatorios.

Las presunciones, simples de hombre o judicial, son diferentes del indicio, como lo es la luz de la lámpara que la produce, nos recuerda el citado autor, pues del conjunto de indicios que aparecen probados en el expediente, obtiene el juez las conclusiones que le permiten presumir el hecho indicado, pero esto no significa que se identifiquen, porque los primeros son la fuente de donde se obtiene la segunda, aquellos son los hechos y está el razonamiento conclusivo. Esto explica que los indicios sean un medio de prueba y las presunciones judiciales no lo sean.

¹⁶² Muñoz Sabaté, Luis. Ob. Cit. Págs. 1 a 50.

Las presunciones son el resultado de los razonamientos probatorios del juez y no son un medio de prueba. En ambas hipótesis, estas presunciones son ajenas al problema de la carga de la prueba, porque no determinan quién estaba sujeto a ella o quién debía probar, sino que le sirven al Juez para concluir si existe o no la prueba, siendo indiferente quien la haya suministrado.

Las presunciones legales son reglas jurídicas sustanciales para la aplicación del derecho objetivo a ciertos casos concretos, cuyos efectos sustanciales se producen fuera del proceso y son reconocidos en éste, donde además influyen en la carga de la prueba.¹⁶³ Así se sostiene que las presunciones *iuris et de iuris*, no son verdaderas presunciones, sino preceptos o mandatos jurídicos e imperativos, actos dispositivos del legislador, debido a que no admiten prueba en contrario.

El hecho es presumido y la prueba en contrario, siempre debe ser posible en la presunción, por tanto Devis Echandía,¹⁶⁴ considera errada la idea de que la presunción legal es una prueba, lo cual implica siempre la posibilidad de probar en contrario con otros medios. Al respecto piensa que la presunción debe de ser considerada como una regla jurídica sustancial para la aplicación del derecho objetivo a un caso determinado, criterio bajo el cual las presunciones *iuris tantum* presumen el hecho cierto mientras éste no se desvirtúe con plena prueba, y las *iuris et de iure* le otorgan una certeza definitiva e indiscutible.

Lo anterior es muy relevante pues esto influye en la carga de la prueba, pues ésta carga le corresponderá a quien invoque la eliminación del hecho presumido del presupuesto fáctico de la norma sustancial que lo favorece.

¹⁶³ Cfr. Carnelutti. La prueba civil. Rossenberg. La carga de la Prueba; Micheli, la carga de la prueba, Bonnier.

¹⁶⁴ Devis Echandía. Ob. cit. Pág. 681.

3.1. Diferencias entre indicio y presunciones.

Devis Echandía y Martínez Garnelo¹⁶⁵ coinciden en que existen importantes diferencias entre los indicios y las presunciones, por lo que siguiendo sus líneas de pensamiento, en seguida destacamos las que consideramos más importantes:

1) La presunción nace de la probabilidad de la sospecha; la relación existente entre un hecho conocido (indicio) y uno desconocido (presunción) que se apoya en la conjetura, y por ello, es preciso acreditar, con el auxilio del raciocinio, la conclusión a que se llega.

2) El racionalismo de la presunción, a diferencia del racionalismo del indicio, se da por medio del principio de la identidad, de manera que, cuando a través de un raciocinio presuntivo se afirma que un individuo posee un atributo, esta afirmación no se hace percibiendo el atributo, sino que es una afirmación indirecta del atributo.

3) Se ha dicho que la presunción es obra del artificio, porque es una abstracción del pensamiento humano. La presunción supone la duda, y lo que implica que no es exacta la relación con ciertas causas que solamente son probables.

4) Para que las presunciones sean fundadas, deben estar apoyadas en indicios concluyentes. El indicio es una circunstancia o hecho que sirve como guía para descubrir otro hecho oculto. En cambio, la presunción es la consecuencia de ese hecho conocido, al que se llega por razonamiento, partiendo del indicio a la verdad oculta. Así la presunción es el resultado del indicio.

5) El nexo entre los indicios y presunciones, es la denominada prueba de indicios, en virtud de que las consecuencias que sucesivamente se deducen de los

¹⁶⁵ Devis Echandía Ob. Cit. Pág. 677 y s.s. y Martínez Garnelo. Ob. Cit. Pág. 468 y s.s.

hechos o circunstancias comprobadas, siendo las presunciones los resultados de los medios para hacerla funcionar. En otras palabras, un indicio es un hecho conocido que está en relación tan íntima con otro hecho desconocido, que se puede llegar del uno al otro por medio de una conclusión natural.

6) No se deben confundir los elementos del razonamiento, con la deducción, en donde todos los elementos de prueba pueden hacer surgir una presunción. El indicio es un hecho conocido susceptible de llevar racionalmente al conocimiento de otro desconocido, en virtud de la relación que existe entre ambos. La presunción es la consecuencia obtenida por inducción o deducción, según el caso del hecho conocido, siendo conveniente analizar las presunciones de una forma sistemática.

7) El indicio difiere de la presunción, porque el dato genérico o probable añade el específico o cierto.

8) En cualquier supuesto, el indicio sirve para probar, indirectamente un hecho y mientras la presunción tiene carácter lógico deductivo; el indicio, como cualquier medio de prueba, lo tiene lógico inductivo. En la prueba de indicio concurre siempre un dato particular y específico del que se parte para formar el convencimiento, en la presunción los elementos de convicción están formados en nuestra conciencia y procedente de ella de un modo inmediato, como categoría lógica derivada del modo corriente de concebir y entender el mundo externo.

9) Así mientras en las pruebas directas o indirectas es preciso justificar la realidad de la circunstancia, de la que se debe deducir una convicción, las presunciones no exigen ninguna prueba específica para ser mantenidas, en tanto no se demuestre lo contrario, o por lo menos, no surjan motivos para suponerlo.

10) Por ello, la presunción de hecho puede definirse como juicio lógico, con fundamento en el cual, se atribuye a una persona o cosa una determinada

cualidad o condición propia inherente de la misma, según las leyes comunes de la experiencia.

11) Las presunciones tienen en común con los indicios, que se basan en la regla general de la experiencia, que indica qué es lo ordinario y lo constante en los fenómenos físicos y morales, de los que se presume o infiere lo ocurrido en el caso particular. A esta regla se llega por un proceso inductivo que parte de la observación de casos particulares análogos, en la presunción se prescinde de este proceso inductivo previo que está implícito en la norma.

12) En el indicio, es indispensable probar el hecho o los hechos indicadores, a los cuales se les aplica la regla general, para inferir la conclusión sobre la existencia del hecho indicado. La presunción exige la previa prueba de los hechos que le sirven de base.

13) En la presunción legal, se parte de la regla general que indica lo ordinario en esa especie de fenómenos materiales o morales, implícito en la norma legal y que constituye la premisa mayor, la premisa menor es el razonamiento del juez que le permite considerar el hecho probado como idéntico o análogo al que sirve de presupuesto a esta norma, y la conclusión es la consecuencia deductiva de aplicar aquella regla general a ese caso concreto o idéntico.

14) En el razonamiento de las presunciones de hombre, para valorar una prueba por indicios, se parte del hecho particular probado o hecho indicador que constituye la premisa menor, se procede luego a aplicar la regla general de la experiencia que constituye la premisa mayor, en virtud de la cual se deduce cuál es la causa o efecto ordinario de ese hecho, y por último, se utiliza la presunción del hombre que esa regla general suministra para obtener la conclusión, en la que se declara inductivamente o por inferencia la probabilidad o la certeza de que existe el hecho investigado, según se base en un indicio contingente o necesario.

3.2. La carga de la prueba en la presunción legal.

Devis Echandía¹⁶⁶ nos reseña las posiciones de los diversos autores respecto de la carga de la prueba en las presunciones. En el primer grupo con Planiol y Ripert¹⁶⁷ a la cabeza están quienes creen que las presunciones legales trasladan o invierten la carga de la prueba, porque en vez de pesar ésta sobre la parte a quien debía corresponder de acuerdo con la regla general, la imponen a la parte contraria.

Otra postura, sostiene que la carga de probar se centra en la prueba de un hecho diferente al que se alega a su favor, así se debe probar el hecho contrario al presumido, de manera que en realidad no existe ninguna inversión ni traslado de la carga, con lo cual se cumple el principio de la carga de la prueba.¹⁶⁸

Una tercera postura¹⁶⁹ opina que las presunciones no prueban nada, por lo que hacen innecesaria la prueba, más bien, las presunciones liberan la carga de probar a la parte favorecida, y finalmente hay quienes sostienen que se exime parcialmente de la prueba, ya que lo que hay que probar son los hechos base de la presunción.

¹⁶⁶ Devis Echandía, ob. cit. pág. 685.

¹⁶⁷ Cfr. Planiol y Ripert, Ob. cit. Tratado teórico práctico de derecho civil. Págs. 475 a 476.

¹⁶⁸ Cfr. Carnelutti, Francesco. La Prueba Civil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial, México 2001, Págs. 48 a 53. Se llama fuente de presunción los hechos que sirven para la deducción del hecho a probar y que no están constituidos por la representación de este... son fuente de presunciones los hechos de los cuales deducése sólo mediatamente la existencia del hecho a probar... siempre que el juez no perciba por sí el hecho a probar, no puede adquirir su conocimiento más que mediante una deducción o sea mediante un silogismo. Págs. 104 y 105. Los Indicios por su naturaleza son hechos autónomos cuya función probatoria es accidental y surge por su eventual relación a priori con el hecho a probar. Un hecho no es indicio en sí sino que se convierte en tal cuando una regla de experiencia lo pone con el hecho a probar en una relación lógica que permite deducir la existencia o no existencia de este... El indicio es tema de prueba en el sentido de que debe ser percibido por el juez o deducido para convertirse en fuente de la deducción: si es directamente percibido es objeto de una prueba directa, y si es derivado, es objeto de prueba indirecta dando lugar a la llamada prueba compleja.

¹⁶⁹ Cfr. Devis Echandía, Ídem, refiriéndose a la postura sustentada por Wach, Unger, Schmidt y Hedemann.

3.3. La ficción legal y sus diferencias con la presunción.

No debe confundirse a las presunciones con la ficción legal. La ficción señala Pérez Becerril,¹⁷⁰ es un concepto creado por el derecho, por una necesidad jurídica para poder en algunos casos someter al régimen jurídico determinado actos, hechos o personas o bien para permitir una aplicación uniforme del derecho.

La ficción se diferencia de las presunciones, en tanto que sólo puede ser obra del legislador y consiste en suponer existente o inexistente un hecho o una cosa que no es así, o en trasladar las consecuencias jurídicas de un estado de cosas a otro diferente, como si fuesen iguales. Los particulares no pueden crear ficciones.

Lo común entre la ficción y las presunciones *iuris et de iuris* es que no admiten prueba en contrario

La ficción es un mandato legal que no se basa en ninguna regla general de experiencia, ni en lo constante de los fenómenos físicos o morales, ni siquiera en su carácter ordinario, sino en la voluntad del legislador que parte de una base absolutamente contraria al conocimiento de que la realidad es distinta. Las ficciones se fundamentan en razones de conveniencia social y de técnica legislativa. La diferencia esencial entre presunción y ficción, señala Pérez Becerril,¹⁷¹ estriba en que mientras la presunción se funda en leyes de probabilidad, las ficciones son manifestaciones contrarias a la realidad probable.

¹⁷⁰ Pérez Becerril, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. México, D.F. Editorial Porrúa, pág. 25 y s.s.

¹⁷¹ Idem. Pág. 30 y s.s.

4. Semiótica Judicial.¹⁷²

Es hecho público y notorio, el que los jueces generalmente en sus sentencias toman actitudes parcas y asintáxicas en las que apenas motivan la valoración de la prueba. Dice Halmiton¹⁷³ “El conocimiento de que cada juez es libre para indagar, optar y hablar por sí mismo, contribuye a dar seguridad al abogado, al litigante y al público respecto a que todos los hechos y cuestiones de importancia serán tomados en consideración. De esta manera resulta que la judicatura desempeña su trabajo bajo el rigor de una constante autocritica.”

Así las cosas, en la valoración de la prueba de la simulación, cobra particular relevancia la semiótica judicial. Semiótica, nos recuerda Muñoz Sabaté,¹⁷⁴ significa, conjeturar o sospechar, se entiende como las señales, síntomas o los signos. La semiótica se vincula con la labor típicamente averiguadora o investigadora, se trata propiamente del estudio de los indicios.

La semítica judicial, deja de ser un mero inventario y tarifa de indicios para convertirse en una ciencia auxiliar que estudia:

- a) Las fuentes, naturaleza y propiedades de estos indicios.
- b) La dinámica inferencial potenciada por los mismos, es decir, la presunción.
- c) Su ordenación temática.
- d) Su operación judicial.

Como señalamos previamente, en materia de la prueba de la simulación, el indicio, es una prueba fundamental. El indicio puede presentarse en la litis como un dato aislado, desencadenado de cualquier otro dato. En la técnica probatoria, bajo el principio de prueba y acreditamiento, un solo indicio, incluso tildado de

¹⁷² Diccionario de la Lengua Española. Real Academia semiótica. 1. f. semiología (II estudio de los signos en la vida social). 2. Teoría general de los signos. 3. *Med.* Parte de la medicina que trata de los signos de las enfermedades desde el punto de vista del diagnóstico y del pronóstico. Expresión utilizada por Muñoz Sabaté, para referirse a los signos de la simulación.

¹⁷³ Judicial Process, Encyclopaedia of the Social Sciences, VIII. Pág. 455.

¹⁷⁴ Muñoz Sabaté, Luis. Ob. Cit. pág. 1 a 50.

débil, sirve para cumplir ciertas funciones demostrativas, tal y como ocurre en el caso de las medidas cautelares.

Varios indicios significativamente correlacionados, sirven para probar eficazmente un tema, lo mismo que el conjunto de varios síntomas permite el diagnóstico de determinada enfermedad, así en las sentencias, un solo indicio acumulado con otras pruebas da lugar a una potencia semiótica.

La pluralidad de indicios dentro de la presunción no implica que todos tengan la misma importancia; son los indicios denominados axiales, los que por sí solos son incapaces de inferir el tema, pero sin ellos, toda la masa indiciaria se desintegraría. Tal es el caso de la *causa simulandi* en la prueba de la simulación.

No puede pasarse por alto, nos recuerda Muñoz Sabaté,¹⁷⁵ que la presunción casi siempre, se halla integrada por una pluralidad de indicios, los cuales suelen emanar de diversos instrumentos, que deben combinarse unos y otros entre sí, bajo diversas formas:

- a) Fenómeno de acumulación. La presunción poli-básica se compone, de una serie de inicios que situados a un mismo nivel se interrelacionan e interrefuerzan de modo que la consecuencia resultante, viene a constituir no la suma, sino el producto de todos ellos.
- b) Fenómeno de concatenación. El indicio puede a su vez convertirse en dato instrumental fijativo de otro indicio. En éste caso la presunción se alarga, al intercalar un nuevo eslabón antes de que alcance la afirmación como consecuencia. El fenómeno de concatenación deriva en que por más que nos resulte anómalo, puede afirmarse que estructuralmente yace en casi todas las pruebas cuando se las examina al microscopio.

¹⁷⁵ Ídem.

- c) Efecto reflejo. Cuando el tema de una prueba puede descomponerse experimentalmente en un conjunto de hechos más simples, todos ellos seriados y homogéneos, sucede que en determinadas circunstancias la fijación de la mayoría de tales hechos simples coadyuva presuncionalmente a fijar la minoría restante.
- d) Efecto pantalla. Consiste en hacer entrar en juego a la prueba testimonial, atribuyendo a la evidencia proporcionada por ésta última, la fijación de los hechos cuya verdadera convicción ha venido dada por elementos presuntivos.
- e) Yuxtaposición de máximas de experiencia. La máxima experiencia el juzgador la sustituye por otra de carácter legal, que produce una anómala yuxtaposición de máximas al mezclar aquellos elementos fácticos con otros ingredientes extraños, de contenido jurídico que rechazan y anulan a los primeros y desnaturalizan la verdadera esencia de la presunción.
- f) Presunciones de medio. Son aquellas deducciones encargadas de valorar y contrastar la autenticidad de los instrumentos probatorios, sean estos documentos, testigos o piezas. Se trata de presunciones que no demuestran el tema de prueba, sino otros temas o subtemas distintos, aunque si relacionados con el principal.

5. El tema de prueba en la simulación.

Tradicionalmente la simulación ha sido reputada como una ficción de la realidad y el negocio simulado como aquél que tiene una apariencia contraria a la realidad, bien porque no existe en absoluto o bien porque es distinto de cómo aparece.

Como se señaló en el capítulo anterior, según Ferrara¹⁷⁶ tres son los requisitos del negocio simulado: a) Una declaración deliberada disconforme con la intención, b) Concertada de acuerdo entre las partes, c) Para engañar a terceras personas. Dichos requisitos cobran particular relevancia en cuando conforman el tema de prueba en la simulación.

Al respecto cabe señalar que la intención, es un hecho psíquico, que no es fácilmente evidenciable, y que incluso deberá presumirse a través del indicio de la *causa simulandi*; por lo que respecta al acuerdo entre las partes, *consilium fraudis*, siempre se requiere de por lo menos dos personas; y que por lo que se refiere al daño a terceros, en el capítulo precedente ya analizamos que en la práctica principalmente existe dos tipos de causas que motivan las simulaciones: la simulación de insolvencia y las liberalidades encubiertas, así en la simulación, la mentira se utiliza para perjudicar a un tercero, por lo que sus efectos casi siempre se traducirán en una lesividad patrimonial. Generalmente se trata de una conducta lesiva, perjudicial, enfocada estrictamente al daño patrimonial, sin que se pase por alto otro tipo de simulaciones que no producen un daño patrimonial.

Es claro que en las simulaciones estamos frente a conductas claramente antijurídicas, muchas de las cuales se encuentran conectadas con delitos de falsificación, cohecho, estafa, apropiación indebida o coacciones, y que por el bien jurídico lesionado implican verdaderos atentados a derechos fundamentales del individuo o de la sociedad.

La simulación nos recuerda Muñoz Sabaté,¹⁷⁷ es una conducta mañosa, caracterizada por la astucia y por la violencia, e integrada por una serie de actos intelectuales, generalmente a través de documentos de diáfana apariencia y cómoda realización. La acción simuladora se realiza sin contacto directo con la víctima, lo cual naturalmente simplifica las cosas y libera a sus autores de posibles y últimas inhibiciones.

¹⁷⁶ Cfr. Punto 3 del Capítulo 1 del presente trabajo.

¹⁷⁷ Muñoz Sabaté, Luis. Ob. cit. págs. 149 y s.s.

Además, el resultado de la simulación suele no ser un efecto instantáneo, sino diferido, e incluso a veces simplemente aleatorio, en el sentido de que el daño no es una consecuencia necesaria, sino contingente de la acción.

El simulador cree que está defendiendo su patrimonio frente a un ataque o injusta pretensión patrimonial de su víctima, así la simulación suele ser perpetrada por las grandes sociedades anónimas, *trusts* y sindicatos, y acompañada frecuentemente de elementos auténticamente criminosos generados conscientemente por sus autores.

Todo negocio simulado exige la complicidad al menos de otra persona, lo que implica mayores dificultades para simular, en la medida en que mayor sea la resistencia para coparticipar en ella, de manera que el simulador siempre encontrara cómplices en su círculo familiar o de amigos, lo que significa el *affectio* en la simulación.

La simulación es una materia difícil de probar, sin embargo, lo que más diferencia la simulación de otros temas y acrecienta la complejidad de su labor investigadora, es que la ocultación representa un elemento esencial y no accidental del acto simulatorio. Así, siguiendo la línea de pensamiento de Muñoz Sabaté¹⁷⁸ cabe señalar que la conducta oculta es precisamente una de sus caras, la cara compuesta por el negocio disimulado, simular es tanto aparentar un negocio ficticio como ocultar un negocio verdadero. Simular es una ocultación técnica.

De entrada, no debe soslayarse la dificultad probatoria de la simulación, en tanto que ésta nunca deja muchas huellas materiales, lo que hace compleja su prueba, considerando además, que gran parte de la sustancia simulatoria se

¹⁷⁸ Ídem pág. 163.

contiene en áreas mentales de los simuladores, en tanto, que la simulación es una conducta sumamente intelectualizada.

Así pues, para la prueba de la simulación, se deben considerar siempre de un modo sistemático y casi exclusivo, las presunciones que nos lleven a la convicción de su existencia, en tanto que éstas adquieren un rango privilegiado, sobre todo, si se toma en cuenta que la legitimidad aparente de una escritura pública, o la objetiva validez de un acuerdo de voluntades, pueden destruirse y arruinarse a través de una prueba indiciaria. Sin embargo, no siempre logra su objetivo, sobre todo, cuando se trata de negocios pre-constituidos sobre una estructura intrincada, rara o exótica, difícil de destruir.

6.- La carga de la prueba.

La distribución de la carga de la prueba obedece a criterios muy racionales y difíciles de sustituir, máxime si tomamos en cuenta, que la mayor parte de los negocios son auténticos, serios, veraces, existentes. Sin embargo, ésta premisa no es absoluta, ya que en muchos actos jurídicos, la simulación no recae sobre las estructuras esenciales, sino sobre elementos parciales o sobre los accidentales, todos los cuales se pueden conservar ocultos por muchos años. No puede pasarse por alto que hay infinidad de negocios jurídicos simulados que permanecen impunes por falta de prueba.

En el caso de la simulación, parece obvio que el demandado se encuentra en una mejor situación para proporcionar datos acerca de la veracidad del negocio jurídico que se cuestiona como simulado. De ahí que, en la jurisprudencia Española, se haya atemperado el rigor probatorio que pesa sobre quien ejerce la acción, invirtiendo la carga de la prueba para que sea el demandado simulador, quien pruebe la veracidad de su contrato.

Así las cosas, la simulación se puede demostrar a través de cualquier medio de prueba, sin que sea obstáculo de ello, el que los negocios jurídicos simulados consten en escritura pública, los que se pueden atacar y refutarse de simulados, sin lastimar para nada el principio de fe pública, máxime que el ataque al contenido intrínseco de la escritura, puede realizarse sin necesidad de cuestionar su falsedad, y sin necesidad de acudir previamente a un pronunciamiento en sede penal, lo que permite que sea el juez civil quien pueda y deba valorar la falsedad ideológica del documento, al dictar la sentencia que resuelva el pleito simulado.

En alguna época, los tribunales españoles exigían un contradocumento que probara la existencia de la voluntad real, discordante con la voluntad aparente, manifestada en el negocio simulado, particularmente cuando la simulación era denunciada por terceros. Éste contradocumento se recoge de la doctrina francesa, en la que era un requisito probatorio, casi obligado en todas las resoluciones judiciales que debían decidir sobre la simulación alegada inter partes. Hoy día se ha evolucionado y se ha concluido que la simulación, si puede probarse sin necesidad del contradocumento.

La contraescritura, nos refiere Moreno Cora,¹⁷⁹ consiste en documentos privados o públicos y cuyo objetivo es destruir la eficacia de otros documentos contenidos en escrituras públicas. Ello nos lleva a preguntar sobre si en México puede admitirse legalmente la existencia de una contraescritura como prueba de hechos o convenciones que destruyan o modifiquen lo que se ha pactado en una escritura pública; también se cuestiona, bajo la hipótesis de que la ley admita su existencia, sobre cuáles son los requisitos que deberá tener la contra-escritura para que haga prueba.

En respuesta a los cuestionamientos anteriores, Moreno Cora señala que el Código de Procedimientos Civiles no contiene ningún texto expreso que autorice el

¹⁷⁹ Moreno Cora, Silvestre. Tratado de las pruebas civiles y penales Vol.41. México. D.F. Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001, pág. 227.

otorgamiento de contraescrituras, recordándonos que estos documentos se admiten como pruebas en la jurisprudencia francesa.

Así, si no hay disposición que las prohíba, cabe cuestionar si bajo la premisa de que todo lo que no está expresamente prohibido por la ley, debe tenerse como permitido, y en su caso, bajo la premisa de la existencia legal de la contraescritura, cabe preguntar, si ésta se regirá por los principios comunes en cuanto a los efectos que produzcan.

Al respecto Moreno Cora establece que si el objeto de la simulación, de ordinario es engañar e inducir al error, y la contraescritura tiene por propósito mantener en secreto un contrato cuya noticia pudiera perjudicar a los interesados, la misma sólo tendrá el carácter de un acuerdo cuya eficacia jurídica se limita a los contratantes y no es oponible a terceras personas.

El autor también nos recuerda que no debe confundirse la contraescritura con la falsificación, en la que se da por cierto lo que no ha existido, faltándose a la verdad, y aun cuando de manera similar a lo que sucede con la simulación, el propósito es fraudulento; en la contraescritura ni se falta a la verdad, ni muchos su propósito es fraudulento.

7.- La fórmula heurística¹⁸⁰ aplicada a la simulación.

La simulación rara vez presentará prueba directa de su existencia dado el deseo de las partes de ocultarla, por lo que habrá de basarse en presunciones que lleven a la convicción del juzgador nos refiere Albaladejo García.¹⁸¹

¹⁸⁰ Heurística Judicial. Etimológicamente la voz significa hallar, encontrar, descubrir, discurrir, mostrarse, revelarse. El método heurístico, es definido por Muñoz Sabate como la averiguación de los hechos comporta un proceso informativo que habrá de desarrollar el abogado contando con los datos iniciales que le proporcione el cliente. Este proceso es una fase preprocesal que implica una serie de actividades investigadoras buscando datos y preconstituyendo aquellos otros que luego pudieran deteriorarse durante el proceso. Cfr. Muñoz Sabate. Ob. Cit. Pág. 1 a 50.

¹⁸¹ Albaladejo García Manuel, Ob. Cit. pág. 204 y s.s.

La prueba de la simulación implica una actividad presuncional muy profunda, que parte de los indicios que se desprenden de los documentos o de los testimonios, sin embargo, no puede hacerse discriminaciones entre una y otra clase de indicios, ni exigirse que un determinado indicio que tenga una base documental equivalga al llamado principio de prueba escrita.

Así, en la medida en que los indicios se van sistemáticamente integrando en categorías superiores, surge un cuadro más nítido y necesario, visible siempre en toda especie de simulación al que Muñoz Sabaté¹⁸² denomina “síndrome (indicio) central”. En la línea de pensamiento del citado autor, en seguida se analizan los indicios que recoge y examina Muñoz Sabaté¹⁸³ y que no refiere deben ser observados:

a) Indicio de la causa *simulandi*. Se trata del factor típicamente motivacional de la simulación y sin el cual, ésta no resultaría absurda de comprender.

b) Indicios endoprocesales. Se basa en la necesidad de conservación del objetivo perseguido por la simulación. El proceso judicial incide agudamente como un bisturí sobre el negocio simulado, la simulación obliga a una defensa cerrada que puede repercutir en su contra a través de la conducta procesal.

c) Indicios pragmáticos. Son aquellos relativos a la subrepticia ejecución del negocio disimulado o a la inejecución del negocio simulado. Atañen a la economía de la simulación. Los indicios pragmáticos responden a la necesidad de conservar o mantener el bien jurídico escondido o camuflado.

d) Indicios que se desprenden de otras pruebas:

¹⁸² Muñoz Sabaté, Luis. Ob. cit. La prueba de la Simulación... Pág. 149 y s.s.

¹⁸³ Muñoz I Sabaté, Luis. Ob. Cit. Tratado de probática Judicial. Tomo I. La prueba del Hecho Psíquico, Zaragoza España 1992. José M. Bosch editor, S.A. Pág. 359 a 524.

- i. Confesión Judicial. La falta de espontaneidad, adaptabilidad y acometividad son aspectos críticos de éste tipo de prueba, lo cual se superará hasta que estemos en presencia del interrogatorio libre. En la simulación un interrogatorio por posiciones es poco útil, precisamente por la imposibilidad de confrontar la prueba y la contraprueba de una declaración única.

Situación diversa ocurre en el caso del libre interrogatorio, en el que el cruce de preguntas y respuestas ofrece una ocasión única, al estar influenciada por la presión psicológica potenciada por la presencia del contra litigante.

Sin embargo, no pueden pasarse por alto las posibles contradicciones en que pueden incurrir los codemandados, lo que constituye una fuente de valiosos indicios.

Por otro lado, debe ponerse atención a los diversos indicios que pueden desprenderse de aquellas posiciones que difícilmente podrán negarse, en las que ninguno se atreverá a negar, y en las que, si bien su resultado será una serie de datos reales aparentemente intrascendentes, de su concatenación se pueden desprender otras conclusiones.

- ii. La confesión extrajudicial. Que nos es propiamente un instrumento de prueba, sino un dato fáctico proporcionado por alguno de los instrumentos clásicos.
- iii. Testigos. En la simulación, resulta necesaria la prueba testimonial, de la que pueden desprenderse aseveraciones sospechosas que generen indicios, y que a través de la experiencia pueden ayudar a probar temas como: El *afeccio*, la *causa simulandi*, la *retentio possessionis*, la *subfortuna*, o la habitualidad.

- iv. Libros de comercio. Los libros suelen ser vehículos primordiales para cierto tipo de simulación, por lo que de ellos se desprenden indicios técnicos y su actividad valorativa depende de un peritaje. Las técnicas fraudulentas más usuales se sustentan en cuentas o en su agrupación bajo un nombre a veces dudoso, o bajo supuestos pendientes o amortizaciones insuficientes o inexistentes, tales como efectivo en caja, activos de créditos reconocidos como incobrables, transferencias fraudulentas de asientos entre varias empresas.
- v. Documentos. En el tema de la simulación, la prueba documental es la que mayor contribuye a la fijación de indicios, y que raro será, el pleito en el que no veamos intervenir documentos. En la simulación siempre existirá alguna huella estampada documentalmente, de modo que, si bien es imaginable una litis simulatoria sin testigos, ni confesiones directas, lo anómalo sería concebirla sin documentos.

Sin embargo, la abundancia documental en éste tipo de pleitos, usualmente consiste en comunicaciones, certificados, dictámenes y oficios emanados de organismos públicos o personas privadas en lo que se denomina prueba de informes.

- vi. El proceso penal como medio de información. Muchos de los indicios no pueden ser descubiertos a simple vista, sino que requieren de una labor investigadora profunda, así, en muchas simulaciones, coinciden en todo o en parte, diversos elementos tipificados penalmente, tales como el alzamiento de bienes y la simulación de contratos; y otros como: la estafa, la apropiación indebida, la falsedad, la malversación, la usura, y delitos fiscales o monetarios.

De ahí que el valor probatorio de las actuaciones penales puede ser usado en un litigio posterior, al amparo del principio de “apreciación conjunta”, en la medida en que los hechos resulten vinculantes.

- vii. Prevención de coartadas. El simulador generalmente sabe lo que se hace al urdir y crear el negocio ficticio, y habrá por ello, de poner un especial empeño en enmascararlo, porque de dicho enmascaramiento depende la economía de la simulación. La coartada es un falseamiento de los indicios con fines estrictamente probatorios, de ahí que, la prueba de la simulación debe dar siempre un indicio presuncional puro y completísimo que equivale a ignorar las técnicas de coartada y subestimar la inteligencia del simulador.

8.- Semiótica de la simulación.¹⁸⁴

Hablar de la semiótica de la simulación, es referirnos a la sintomatología de ésta, es decir, al conjunto de síntomas e indicios que nos permitirán identificarla, de manera similar a como un médico reconoce una enfermedad.

A continuación nos referiremos a los principales indicios de la simulación, los cuales tienen su origen en el excelente trabajo de análisis de 600 casos judiciales realizado por Don Luis Muñoz Sabaté sobre la jurisprudencia española, y que sin duda son muy útiles para reconocer la simulación de cualquier negocio jurídico.

¹⁸⁴ Es importante señalar que Muñoz Sabaté es el autor que mayor tiempo a ha dedicado a la investigación de la semiótica (signos o símbolos) de la simulación, tanto en su obra *la prueba de la Simulación, Semiótica de los negocios Jurídicos Simulados*, previamente citada, en la que a lo largo sus páginas se ocupa sobre la prueba de ésta figura, así como sus trabajos escritos tales como *Suma de Probática Civil. Cómo probar los hechos en el Proceso Civil*. Madrid España 2008, Editorial La Ley. Págs. 623 a 642 y *Tratado de Probática Judicial. Tomo I, La prueba del Hecho Psíquico*. Barcelona España 1992, José María Bosch Editor, S.A., págs. 289 a 524. a tal grado que sus reflexiones han sido retomadas por diversos autores como: Mosset Iturraspe Jorge, *Contratos Simulados y Fraudulentos*, Tomo I, Contratos Simulados, Buenos Aires Argentina 2001, Editorial Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 281 a 346; Albaladejo García, Manuel, *La Simulación*. Madrid España 2005, Edisofer SL. Pág. 201 a 205; Devis Echandía Hernando. *Teoría de la Prueba Judicial*, Tomo Segundo. Bogotá Colombia, Editorial Temis, 2006, págs. 600 a 673.

Por lo que a continuación, siguiendo las líneas de pensamiento del citado autor, nos referiremos a estos indicios de manera breve:

1) Causa *Simulandi*. Todos los criminalistas, al referirse a la investigación de la simulación, empiezan por señalar un dato que se considera esencial, que es el móvil o motivo del crimen.

La conducta desviacional implicada en la simulación presupone que el simulador generalmente tiene una conciencia vigilante y pragmática, muy alejada del mero impulso instintivo, quien simula, casi siempre lo hace por algo concreto, racional y económico. Quien simula es un estratega.

La simulación es una técnica más adecuada y perfecta para evadirse su autor de un efecto jurídico o moralmente adverso. La causa *simulandi* además de ser un hecho jurídico, siempre será un hecho psicológico.

La causa *simulandi* sólo es el punto de partida, sin embargo, no puede presumirse una simulación sin encontrar el motivo o causa de ésta, que se sintetizan en una situación de necesidad, un obstáculo o una economía del medio simulatorio.

En la simulación, cuando el individuo se encuentra frente a un impulso o necesidad, salvar sus bienes de los acreedores, y no pueda hacerlo de un modo lícito, la simulación es un medio para superar tal obstáculo.

Quien oculta sus bienes de la acción de los acreedores o para eludir un impuesto, lo hace por instinto de conservación, lo mismo que quien simula para beneficiar a un hijo en perjuicio de otros.

Así si bien, se puede catalogar la causa *simulandi* como el indicio central de la simulación, éste llega a la litis por otros indicios del síndrome simulatorio. En la

fijación de la causa *simulandi* no bastan meras consideraciones jurídicas, sino que es necesario comprender la economía de la desviación, además de atender a todos los contenidos psicológicos y sociológicos del acto.

2) *Necessitas*. Éste indicio opera sobre la motivación del negocio aparente, es decir, sobre el negocio atacado de simulado.

La causa *simulandi* funciona como un argumento contradictorio de la *necessitas*, de modo que la mejor manera de contrarrestar o destruir una motivación que parece lógica, consiste precisamente en buscar alguna causa *simulandi* que opere ella misma de motivación, tanto o más lógica que la anterior.

Además de las causas mediatas de la simulación, existen otras más inmediatas de naturaleza económica, que implican los móviles de comportamiento o conducta social, guiados por la ley del mínimo esfuerzo, del máximo rendimiento o cualquier otro principio de singular pragmatismo, fundado en la ganancia del sustento, la adquisición de la riqueza o en la facultad de acumularla o conservarla.

Hay que suponer que quien contrata lo hace para satisfacer ciertas necesidades económicas, aunque éstas no sean necesidades primarias. Ej: cuando el deudor no justifica la necesidad de contraer deudas, o la posición económica del vendedor quien no tiene necesidad de desprenderse de todo su patrimonio.

En las simulaciones que revisten la forma de compraventa, suele frecuentemente conectarse la motivación con las dificultades económicas del supuesto vendedor. La sospecha se acrecienta cuando además la enajenación es de todo el patrimonio.

Lo mismo sucede en una enajenación *in articulo mortis*, que presenta grandes dificultades de comprensión; igual situación se presenta en la compra de una finca ubicada en lugares poco atractivos para el adquirente.

No pueden pasarse por alto las razones sentimentales que normalmente son inhibitoras del desprendimiento patrimonial, lo que hace inconcebibles ciertas enajenaciones.

En lo que se refiere a las relaciones entre la *necessitas* y la causa *simulandi*, existe una situación polarizante, en tanto que, cuanto mayor prestancia y verisimilitud ofrezca la primera, menor densidad presentará la segunda y viceversa. De ahí que, el más eficiente argumento para contradecir una causa *simulandi*, es precisamente la existencia de una buena respuesta a la necesidad.

La fijación de éste indicio surge casi siempre de la actitud adoptada por el demandado de simulación, ya que si no produce ninguna alegación, el silencio valdrá como indicio endoprosesal en su contra, pues nada hay tan absurdo como el concertar un negocio jurídico sin razón alguna que lo justifique.

Y cuando las alegaciones resultan inverosímiles, o no son probadas, habrá de suponerse que el demandado miente y que sus únicos motivos para contratar fueron lo que motiva la causa *simulandi*.

3) *Omnia Bona*. Éste indicio se bifurca en dos especies, la enajenación de todo el patrimonio, o la de la parte más selectiva del patrimonio.

La primera modalidad opera cuando el simulador requiere para sus fines el desapoderamiento integral de todos sus bienes. La simulación responde a la ley del todo o nada, sin que ello implique que no pueda conservar algunos bienes muebles de fácil ocultación material, que no requieren de algún artificio jurídico, tal es el caso de la simulación de insolvencia.

En el segundo supuesto, el simulador sólo elige el bien de más valor económico o sentimental sobre el cual centra su maniobra fraudulenta. Bajo esta modalidad se prefieren los inmuebles sobre los muebles. El indicio surge en razón de esta selectividad que muchas veces por sí sola, no resulta anómala, sino que debe relacionarse con otros indicios. Éste tipo de simulaciones también se presenta en los casos de elusión fiscal de algún bien patrimonial en concreto.

4) *Affectio*. Las relaciones familiares, de amistad, dependencia, negocios o de otros modos vinculantes entre el simulador y su cómplice, generan el indicio de la *affectio*. Sin tales supuestos, no cabe hablar propiamente de cómplice sino de coautor, ya que la relación vinculante es un indicador básico de motivación de la maniobra simulatoria.

En las simulaciones de insolvencia, el comprador o ejecutante simulado opera a nivel de mera complicidad, generalmente sin ánimo de lucro e impedido sólo por un motivo de *affectio*.

Si el simulador elige una persona de confianza, es porque piensa preservar el negocio disimulado de todo riesgo y peligro. Además responde a ciertas limitaciones electivas, ya que siempre le será más fácil reclutar algún cómplice de entre las personas vinculadas a él por determinado motivo, que no de entre gentes extrañas. De ahí que éste indicio sea uno de las señales más importantes.

La *affectio* constituye uno de los elementos más característicos de la presunción de simulación. A veces la relación afectiva puede ser indirecta. Éste indicio se vincula con el *notitia* que presupone el conocimiento del ilícito y por tanto el *consilium fraudis*.

No siempre éste tipo de relaciones entre parientes, amigos o allegados da lugar a la simulación de un negocio, ya que en ocasiones, precisamente sólo esa

afectividad permitirá llegar a cerrar operaciones que de otro modo no se hubieran realizado.

La prueba de la *affectio*, generalmente se produce por la propia admisión de la contraparte; también puede probarse a través de los certificados del registro civil, la coincidencia de apellidos junto con rasgos fisonómicos o muestra de cariño, los que pueden constituir la base para sentar la conclusión del parentesco.

Cuando se trata de probar vinculaciones de vecindad, amistad o de intereses comunes, estas se fijaran instrumentalmente por medio de informes, documentos y testigos.

5) *Notitia*. El indicio se refiere al hecho del conocimiento concomitante de los simuladores en orden a la ficción del negocio jurídico, y más concretamente al conocimiento por parte del cómplice.

La conducta simulatoria requiere siempre de dos personas complicadas. De manera que el *concilium fraudis* no es propiamente un indicio sino un dato inferido a través de otros indicios.

Si una persona se halla convencida de que contrata de verdad, no se concibe que pese a ello, el negocio resulte ficticio, a no ser que concurra un dolo *inter partes*. En la práctica, sí se presume la simulación, es que se presume el conocimiento, lo que se precisa, es determinar si el cómplice tenía conciencia de la causa *simulandi*.

Éste indicio se correlaciona con otros indicios, como en el caso en que no es lógico que una persona que conoce la situación de insolvencia de su contraparte, se aventure, no obstante ello, a contratar bajo un notorio riesgo económico, lo cual es *disparitiesis*.

Psicológicamente, el conocimiento equivale en cierta manera a la propia percepción, ya que si bien hay personas que por su profesión, trabajo o relaciones tienen acceso a conocimientos que a otras personas les estaría vedados, existen otros elementos que permiten tener el indicio de la *notitia*, como lo es, la publicidad, que implica la difusión a través de los medios publicitarios más usuales (prensa, radio, televisión, carteles, murales), así ello constituirá un indicio de que la parte conocía su existencia.

Naturalmente si el hecho noticiable es insignificante, o se produce en formas veladas o subrepticias, siempre se darán menos posibilidades propagandistas.

6) *Habitus*. Los antecedentes judiciales y extrajudiciales del simulador o de su cómplice, se han estimado como indicios de la simulación.

El *habitus* se ha empleado también como indicio excriminativo, ello implica la carencia absoluta de antecedentes, lo que no es causa suficiente para impedir que alguna vez sea la primera.

El *habitus* implica sólo un aspecto de la personalidad, basado en el mero aprendizaje, mientras que el *character* abarca todos los aspectos de aquélla.

Conociendo la conducta anterior de un simulador, tal vez podamos pronosticar que de repetirse una situación análoga, volvería a urdir una nueva simulación.

Si bien el indicio del *habitus* por sí sólo podría decirnos muy pocas cosas, acumulado con otros, es posible que refuerce escasamente la presunción resultante.

7) *Character*. Un aspecto de la personalidad del simulador es la experiencia *habitus*, el *character* pretende abarcar otros aspectos de la personalidad, para reforzar los indicios de la presunción, como son los estímulos para realizar determinado negocio jurídico o su capacidad para hacerlos, también se atiende a los estados de conciencia y las razones de obrar. A éste indicio suele llegarse a través de testimonios.

8) *Interpositio*. Se trata de un indicio ocultativo, que a su vez constituye una técnica de coartada para eludir generalmente el dato de la *affectio*.

El simulador que pretende reforzar la apariencia verídica de un negocio jurídico, pero a su vez precaverse del riesgo de una infidelidad de su cómplice, contrata con un extraño, para que seguidamente esta persona contrate a su vez con el familiar o amigo en quien el simulador deposita mayor confianza; surgiendo así la simulación en cadena, en la que para mayor seguridad se pueden urdir tres o más eslabones.

El uso de la *interpositio* se utiliza con mayor frecuencia en las liberalidades encubiertas, ejemplo la creación de terceros hipotecarios, cuya presencia haga más compleja y difícil una posible acción reivindicatoria.

La deducción de éste indicio, que es un indicio de coartada, deriva de cierta simultaneidad cronológica y de una cierta analogía formal, en donde el eslabón intermedio es tan anómalo, que presumiblemente esconde un negocio simulado, de ahí que, la máxima preocupación del simulador se refleja en esa *interpositio*, a fin de borrar las huellas de la *affectio*.

Otro tipo de *interpositio* se presenta cuando el intermediario se coloca al final de la relación contractual, de manera que, el negocio queda confeccionado de manera primaria entre el simulador y el cómplice, pero ante el riesgo de una

acción judicial, se urde la coartada de una segunda transmisión a un extraño aparente, amparado en la presunción de buena fe.

Una forma de determinar éste indicio, es la negligencia del simulador al concretar a plazos un negocio con una persona insolvente. Éste indicio debe correlacionarse con el tiempo, ya que la simultaneidad cronológica de ambas secuencias negócias, es precisamente lo que mejor permite identificar éste indicio.

También se puede detectar a través de la intervención del mismo profesional en ambos contratos. De igual forma, en el caso de inmuebles, es detectable a través de los asientos registrales de la doble transmisión.

9) *Subfortuna*. Todo negocio simulado tiene un fondo patrimonial que presupone en uno de sus autores determinados condicionamientos económicos. El contrato comporta realidades económicas sin las cuales sólo habría perfección pero no consumación.

Obsérvese la riqueza como excluyente de la necesidad de pedir prestado, lo que implica valorar el elemento fáctico constitutivo del peculio, a fin de determinar el índice de su real capacidad económica. Así, si alguien compra, significa que tiene cierta capacidad adquisitiva, y si manifiesta que presta dinero, se sobreentiende que dispone previamente del mismo.

El bajo nivel económico es lo que se denomina la sub-fortuna, que es un indicio muy importante, porque nadie vende a un insolvente a un precio largamente aplazado y con la esperanza de que en el futuro adquiera la fortuna. Lo importante del análisis radica en la desproporcionalidad.

En el caso de liberalidades encubiertas, existen muchas posibilidades de que el donatario a quien precisamente se trata de beneficiar con el negocio

oneroso simulado sea pobre o modesto. Lo mismo opera en el caso de simulaciones de insolvencia en los casos en los que una persona con imposibilidad económica ayuda en el logro de la simulación, máxime si consideramos que es muy factible que quien goza de buena fortuna, no quiera correr el riesgo que implica tal complicidad.

Para disimular la sub-fortuna suele recurrirse a la técnica de coartada, consistente en préstamos provenientes de terceras personas para inyectar el potencial económico, el cual resulta sospechoso, si se analiza la forma de pago, la falta de pacto de intereses y de garantías hipotecarias, también debe observarse que bajo la premisa de que el dinero circula, los simuladores adquieren realmente el dinero que se acredita prestado, pero sólo por unas horas o minutos.

Otra alternativa es aprovecharse de algún ingreso extraordinario por la venta, herencia o lotería, que pronto se desvirtúa por la lejanía cronológica de tales ingresos y la falta de prueba de su posterior custodia.

Otra técnica de coartada, es la del administrador, en la que se aparenta una notoria solvencia, que en realidad es dinero ajeno y que se detenta bajo una relación de mandato. Para desvirtuar esta coartada, hay que valorar la desproporción que existe entre la aparente solvencia bancaria y la sobriedad de los signos externos como consumidor.

La sub-fortuna se correlaciona con el movimiento bancario, pues la falta de movimiento en las cuentas, contemporáneo a la operación simulada, o la falta de dichas cuentas, refuerza el indicio.

Éste indicio suele descubrirse por vía presuncional polibásica, pues casi nadie puede predecir los fondos económicos de una persona, sin apoyarse en otros elementos como los testimonios u otros documentos, principalmente los estados de cuenta de instituciones financieras; se trata de un verdadero fenómeno

de concatenación indiciaria basado en los denominados signos externos, muy importantes en el derecho fiscal. La simple testimonial resulta muy sospechosa para probar la sub-fortuna.

10) Movimiento Bancario. El dinero es el instrumento más convencional y frecuente de cambio y el negocio jurídico entraña la transmisión de derechos patrimoniales.

Así, en la simulación, se utilizan cheques o transferencias como instrumentos de pago, de ahí que cuando se realiza algún negocio jurídico las cuentas bancarias sufren un movimiento contable que se traduce en abonos o cargos, la realización de un negocio jurídico que implica un pago o transmisión pecuniaria siempre implica en paralelo un movimiento en cuentas bancarias, y en el caso de no suceder ese movimiento, el dato habrá de resultar muy significativo y sospechoso, sin que hoy día sea válido el argumento de tener dinero guardado en casa.

Uno de los elementos que acreditan la sub-fortuna, es la ausencia de todo depósito bancario; sin embargo, éste elemento puede reforzarse al vincularse con el *pretium confessus* cuando no hay entrega del precio, ya que a nadie escapa el hecho de que los movimientos bancarios son la mejor forma de historificar la realidad de las entregas que se confiesan.

11) *Pretitum Vilis*. El indicio de “precio vil” se demuestra con la notoria discrepancia entre la modestia de la contraprestación y el precio elevado o de mercado. Por ejemplo un precio inferior a más de la mitad del valor real, constituye un grado significativo de vileza.

Sin embargo, hay que tener cuidado, ya que en muchas operaciones reales y serias, es costumbre introducir un pequeño elemento simulado que es precisamente el precio, lo cual muchas veces se motiva frente a las cargas

tributarias, lo que no implica la simulación del negocio, sino sólo de uno de sus elementos; sin embargo no puede pasarse por alto que existen causas para reducir el precio que se basan en un apremiante estado de necesidad, o en situaciones afectivas que moderan el afán de lucro.

Igualmente existen casos en los que el precio se envilece aumentándolo, lo que se vincula con el *precio confesus*. La maniobra del precio más elevado constituye precisamente un elemento esencial de la causa *simulandi*.

La prueba del precio vil se basa en la prueba pericial, así como en otros informes documentales como los índices fiscales o los registros en el catastro o los avalúos; el indicio en algunos casos también puede inferirse a través de la simple vista de los bienes o a través de un cálculo sobre capitalización, rentabilidades e incluso basándose en un hecho notorio.

12) *Pretitum Confessus*. Precio confesado y no entregado.

En los negocios jurídicos verdaderos, la costumbre del precio confesado puede responder a múltiples motivaciones, por ejemplo, el precio reducido de otras anteriores prestaciones en dinero o en especie que no se detallan. Ej. El reconocimiento de una deuda que deriva de un contrato de préstamo. Existen otros casos en que las partes concurren a una operación sin llevar el numerario de la misma, sino que confiesen su previa entrega.

La diferencia del *pretium confessus*, como indicio probatorio en los negocios simulados radica en la falta de explicación convincente, e incluso de prueba, del pago del precio. Dicen que se pagó, pero no dicen cómo, ni cuándo.

No perdamos de vista que cuando no se explica un dato normal, lo convierte automáticamente en dato significativo, así, el pago de un precio normalmente estará soportado con cartas, recibos, cheques, facturas, asientos

contables o documentos privados que permitirán historificar y reconstruir el proceso de pago hasta el preciso momento del otorgamiento del documento público.

Éste tipo de indicio se vincula para evidenciar la capacidad económica, si se atiende a la incapacidad económica del adquirente.

Los simuladores suelen a veces urdir una coartada que se denomina “el dinero circular” que consiste en aparentar y escenificar una entrega del precio a través de una comedia ante el notario. Aquí lo interesante es que el dinero circula sin propósito serio de adquisición o entrega dentro de una secuencia muy limitada de tiempo y sólo ante quien da fe de esa entrega.

Éste tipo de coartada presenta serios riesgos para el simulador quien al entregar dinero a su cómplice, no sabe si le será devuelto, situación que se reduce si se trata de una persona cercana, lo que da lugar a que surja el indicio de la *affectio*.

La prueba del incidió del *pretium confessus* no presenta gran problema en tanto que emana del propio documento.

13) *Compensatio*. La compensación, o el pago del precio mediante compensación con otro crédito, pueden llegar a ser un indicio de simulación. En éste supuesto el precio se declara haber sido recibido con anterioridad, por un motivo totalmente diferente, generalmente se alude a una cuenta corriente más o menos imprecisa y compleja. Cuando se emplea la *compensatio* como precio de un negocio simulado, la ficción no estriba en la creación de una falsa causa *compensandi*, sino en el hábil aprovechamiento de un anterior crédito ya extinguido.

14) *Precio Diferido*. A veces suele utilizarse una estratagema consistente en aplazar o diferir el pago de la obligación, de modo que en el documento se simule una entrega reducida y el resto quede aplazado por un tiempo más o menos largo.

El problema que aquí se presenta es una situación de contradicción, ya que gran parte de las simulaciones tiene por objeto defraudar acreedores, por lo que en la simulación de insolvencia, el acreedor no tiene ningún estímulo para actuar contra el deudor insolvente, además de que es complejo accionar contra terceros adquirentes de buena fe; situación diversa se presenta respecto del precio diferido en que la insolvencia no ha desaparecido por completo.

15) *Inversión*. Éste indicio se refiere al destino o paradero de la prestación dineraria una vez esta se encuentra en poder de su adquirente. El problema es cuando no puede fijarse ninguna huella verosímil sobre dicho paradero, es decir, el paradero posterior de ese dinero una vez ingresado a su patrimonio, aquí para identificarlo se utiliza una símil fiscal bajo el cual se atiende más a la renta consumida que a la percibida.

Usualmente una persona al recibir una importante suma de dinero lo ingresa en alguna cuenta bancaria o de ahorro, así que cuando opera la coartada de movimiento bancario, el vendedor lo que hará será reingresar en alguna de sus cuentas el dinero que anteriormente entregó a su cómplice para escenificar la entrega. Así la pauta del destino de los fondos obtenidos es muy importante.

Si se alega que se vendió para pagar unas deudas, la inversión del dinero habrá de seguir ese camino; si fue para comprar en bolsa unos títulos, la prueba de esta aplicación no podrá faltar, de ahí que, el simulador se ve encadenado con la historia que arguyó como motivación del negocio jurídico.

Así las cosas, quien pretenda burlar a sus acreedores desapoderándose de bienes tangibles susceptibles de embargo, normalmente procurará por todos los

medios ocultar el dinero que perciba, con lo cual, del destino de dicha contraprestación existirá la misma carencia de huellas que en el caso de una enajenación ficticia. La única diferencia estará que en un caso el negocio será real pero rescindible, y en el otro, irreal y anulable.

En éste indicio, la contabilidad juega un papel muy importante para la demostración precisa del destino del dinero, como para provocar otros indicios, al relacionarse muy probablemente con una conducta *omisiva* u *ocultativa*.

16) *Retentio Possessionis*. Equivale al dato de ausencia de toda conducta posesoria por parte del simulador adquirente de la cosa que le fue transmitida, quien no ejerce la formula clásica de *utendi, fruendi y disponendi y vindicandi*.

La simulación tiene por objeto preservar los bienes frente a la acción de apoderamiento los acreedores, de ahí que resulta ilógico que un tercero se apodere de los bienes; el simulador, simula porque lo que persigue es conservarlos. En la *retentio possessionis* se llegan a elaborar diversas preconstituciones indiciarias tendientes a proporcionar una apariencia posesoria que en ocasiones resulta insostenible.

Hoy día el uso o la propiedad de muchos bienes materiales, así como su enajenación, se encuentran documentados y registrados, y soportados con documentos adicionales más sencillos como matriculas fiscales, asientos registrales, etc.

Como coartada y para justificar la posesión, el simulador alega que ésta se detenta en carácter de apoderado, administrador o empleado del cesionario, situaciones que se convierten en indicios en contra de su autor. También se suele usar el arrendamiento simulado, o los pactos de retroventa encubiertas de préstamos.

Los signos más significativos de la *retentio possessioni* son el corpus y el *animus possidendi*, al igual que el *ius fruendi* representado por el indicio económicamente más ostentoso de una retención de dominio. Generalmente son los frutos civiles y no los naturales los que más abundan, siendo la prueba testimonial de los propios inquilinos muy útil para fijación de éste indicio.

En el caso de cesión de establecimiento mercantil, otro indicio es el hecho de que la compra del inventario se siga haciendo por el supuesto propietario o empresario, y que el pago de impuestos y gastos se haga con cargo en la cuenta del simulador. Otro elemento probatorio es testimonial de los vecinos, inquilinos o empleados quienes visualizan quien detenta la posesión.

17) *Tempus*. Éste indicio se presenta bajo tres modalidades, el *tempus coyuntural* que atañe a la oportunidad del momento elegido para la formación del negocio simulado, el síntoma de *celaritas*, referido a la dinámica de la conducta simuladora y el *tempus ocultante*, que forma parte del cuadro aparente de la simulación.

a) *Tempus coyuntural*. Quienes no temen la acción de sus acreedores, difícilmente se apresuran a simular un desapoderamiento *ad cautelam*. El *tempus* como indicio, exige una cierta proximidad entre la simulación y el evento perturbador patrimonial, lo que se conoce como tiempo sospechoso.

La significancia del *tempus* opera por su proximidad al vencimiento de la deuda. El *tempus* sólo es un síntoma historificador de la intención del negocio jurídico tildado de simulado. Ejemplo de tiempo sospechoso es la venta hecha por quien morirá horas después de la venta. ¿Qué necesidad tenía de convertir en dinero un bien de su patrimonio?

b) *Celaritas*. Hace referencia a la velocidad inusitada en un periodo sospechoso, lo cual suele darse en la urgencia de operaciones inmobiliarias en

las urgencias registrales. La prisa puede presentar también repercusiones de índole económica.

c) *Tempus occultante*. Es una modalidad del sigilo, que debe procurar todo simulador para aparentar o esconder ciertos aspectos de la operación que pudieran impedirla o desenmascararla, y se relaciona con *el locus*, el *silentio* y la *insidia*.

18) *Locus*. Éste indicio pertenece al grupo de indicios procuradores de ocultación. Su contenido son conductas encaminadas a eludir toda publicidad del negocio. El indicio no aparece cuando la operación se da en las grandes ciudades.

El *locus* se presenta en el traslado a otra población para el otorgamiento de la escritura pública u otro documento oficial. El indicio se minimiza en supuestos como aquél en que el notario es el de la familia o cuando la operación fue realizada ante un notario extraño, además debe considerarse de manera muy importante el impacto económico y la complejidad que ello involucra. ¿Qué necesidad tiene las partes de acudir ante un notario de un lugar lejano?

19) *Silentio*. Abarca todas aquellas conductas que buscan la ocultación del negocio simulado. Lo que interesa es silenciar el negocio simulado no el disimulado. Éste indicio se presenta de formas muy variadas, el silencio se presenta frente a personas que por su relación afectiva o jurídica con el simulador no podrían haber ignorado si los fines perseguidos son lícitos.

Otro indicio se presenta en las omisiones o dilaciones del simulador para registrar la escritura o cumplimentar otros trámites administrativos que en circunstancias normales no se hubieran pasado por alto.

La fijación de éste indicio abarca toda la gama instrumental, testigos, informes, actas de actuaciones judiciales, primera copia auténtica de la escritura simulada, etc.

20) *Insidia*. El engaño o estratagema que conforma y tipifica el indicio, que equivale naturalmente a un dolo específico, puesto que no cabe ninguna duda de que la simulación es en sí misma un acto doloso.

La conducta del simulador siempre recurre a maniobras que sobrepasan los niveles de tolerancia del consenso social y se conectan con otras formas delictivas como la falsificación o las coacciones. Así, la insidia se trata de conductas sumamente dolosas.

La simulación más perversa, es la que se realiza sin un contacto directo con la víctima, incluso bajo un anonimato. La insidia dota a la simulación de un plus inmoral, caracterizado también por ese malévolo acercamiento a la víctima. El simulador ya no se contenta con urdir una ficción con su cómplice, sino que a la vez, mediante el engaño hace participar activamente a su víctima.

21) *Preconstitutio*. La pre-constitución sospechosa se presenta siempre en documentos, es la mascarada, y suele implicar casi siempre, una conducta selectiva que supone algún asesoramiento jurídico. Como ejemplo se presenta a través del otorgamiento en forma pública y solemne del negocio jurídico de escasa cuantía o desacostumbrada escrituración.

22) *Provisio*. La simulación es un cambio furtivo que siempre comporta la posibilidad de extraviarse y no llegar a la meta deseada. Los simuladores quieren asegurarse hasta el máximo, de que fallase lo que fallase, no se frustrará la finalidad perseguida por el negocio simulado o de que su cómplice no le traicionará.

Las previsiones se centran en la posibilidad de controlar cualquier posible impugnación. A veces las transmisiones buscan protegerse contra una posible ingratitud o traición del adquirente, de ahí que, en los contratos onerosos o sinalagmáticos se pacten cláusulas caucionales de notoria relevancia, las que van encaminadas a posibilitar una reversión o represalia. La nota característica de éste tipo de indicios es el temor a perder lo que se ha logrado.

23) *Dispartitesis*. Se basa en el principio de que nadie se pretende mal a sí mismo mientras tenga conciencia de sus actos. La *dispartitesis* surge del propio contexto contractual, pues cuando más complejo sea el negocio simulado, más posibilidades habrá que se produzca un desprendimiento indiciario de esta naturaleza, por ello se debe estudiar con lupa el contrato litigioso.

24) *Incurria*. Las partes saben que el negocio que se simula no es un negocio serio y que lo único que les interesa es salvaguardar la meta defraudadora, mediante la mecánica, generalmente de la esencia del negocio, marginando otros elementos más accidentales o superfluos. Las partes siguen la ley del mínimo esfuerzo y casi siempre lo hacen de un modo inconsciente.

Obsérvense graves omisiones contractuales que en un negocio serio no se hubieran olvidado. Otros errores por omisión son cifras ilógicas, tachaduras, olvido de suscripciones y otras negligencias incomprensibles en un negocio serio o verdadero.

25) *Inertia*. La pasividad del cómplice es casi siempre una consecuencia natural en los negocios simulados. Otro tipo *de inertia* es la falta de contacto con la cosa adquirida, reveladora de una máxima y sospechosa despreocupación por el objeto del negocio jurídico.

26) *Nescientia*. Lo significativo aquí, es descubrir el hecho de que una de las partes contratantes, generalmente el comprador o adquirente, no se encuentra

enterado de nada, dando la sensación de que ha actuado como autómatas. Ésta ignorancia abarca múltiples aspectos respecto de los cuales resulta inverosímil imaginar que un contratante verdadero los desconozca, tales como el nombre, las señas, las circunstancias personales, el número o la cualidad de los individuos.

Los datos económicos relevantes jamás han pasado por desapercibidos para quien otorga un contrato. Éste indicio se prueba a través de un buen interrogatorio.

27) *Dominancia*. Son los diversos roles dominantes del autor principal de la simulación, en contraste con los de sus cómplices. Hay que tener en cuenta el sospechoso desequilibrio contractual; la dominancia se refiere a la iniciativa de la negociación. El descubrimiento de la dominancia es muy sutil, como el caso de que el simulador y el cómplice utilicen los mismos abogados, cuando ello pudiera acontecer en situaciones incompatibles en el proceso de simulación.

28) *Subyacencia*. Se desprende del propio negocio simulado, reflejando o transparentando una parte del negocio disimulado, hasta tal punto que, comparando el elemento del negocio aparente, del cual ha surgido el indicio, con el elemento del negocio encubierto, el elemento negocial simulado resulta ilógico o desusado. Tal es el caso del causante que para burlar los impuestos de la herencia, simula vender a su esposa e hijos todas sus fincas.

29) *Contradocumento*. El indicio del contradocumento es en realidad el indicio de la falta de contradocumento. Es todo documento destinado a revelar el verdadero carácter de una operación jurídica aparente, para restarle las consecuencias que de haber sido real, hubiese producido.

Es un documento en el que quienes intervinieron fijan su verdadera naturaleza disimulada, de ahí que, la falta de éste documento es la prueba de la

ausencia de acto simulatorio. No puede perderse de vista que cuando no existen lazos afectivos es frecuente este contradocumento.

La prueba del contradocumento se ha considerado esencial en la simulación, sin embargo no en todos los caso existe éste documento, máxime que en ciertos negocios fraudulentos este documento equivaldría a confesar un delito.

30) *Transactio*. Quien pretende transigir en un litigio, es posible que lo haga o por estar convencido de no tener razón, como por pensar en la incertidumbre de hacerla valer adecuadamente.

Las cargas generalmente emocionales que impiden muchas transacciones judiciales son marginadas por motivaciones más racionales. Transigirá el simulador pero no el autor de un contrato verídico.

31) *Endoprocesales*. Son las conductas procesales que desprenden del proceso judicial. La simulación se urde precisamente con vista al proceso.

El negocio jurídico tiene una arquitectura bien estructurada y conocida como para potenciar excesivas imaginaciones o dubitaciones. El que verazmente concierta un negocio jurídico no necesita de muchos artefactos para demostrarlo ni menos todavía para proclamarlo.

En toda contienda procesal existen tres ingredientes probatorios en la alegación:

a) La normalidad. El accionante en su demanda se verá forzado a inventar una gama demasiado elocuente de inverosimilitud. De ahí que, las contestaciones del simulador a dicha demanda, a fin de no pecar de anormales suelen ser muy parcas, con escasa asunción de su *onus explanadi*. Naturalmente con ello el simulador logra zafarse de este ingrediente de normalidad.

Éste indicio quedará sumamente reforzado en cuanto paralelamente se produzca una contra alegación de contenidos fácticos anormales, incapaces de resistir a primera vista la más mínima comparación. El simulador se esfuerza en querer justificar las múltiples secuencias de su conducta, lo que le hace caer generalmente en el absurdo, lo que provoca un efecto negativo de la prueba.

b) El tono. Las alegaciones del simulador al contestar la demanda, son alegaciones sin brío, que no atacan de manera frontal, y en lugar de entrar al fondo de la cuestión se desvían hacia problemas marginales.

En los casos donde no hay simulación, las repuestas suelen por regla general ser mucho más críticas y explicitadas.

No es anómalo que el simulador formule una reconvención con un efecto más de espectacular que efectivo.

c) Coyuntura. En la práctica no es habitual que quien se defiende de una reclamación por incumplimiento, acuda al subterfugio de denunciar una falsa simulación, y de ahí es que, el factor coyuntural carezca de demasiada importancia.

d) Conducta oclusiva. Para el triunfo de la simulación es imprescindible obstaculizar al máximo la prueba. La conducta oclusiva es esencialmente obstrucción sistematizada a la labor procesal del contrario. Existen otras conductas tendientes a negar el suministro de datos que pudieran potenciar la labor heurística.

e) Conducta omisiva. Las negaciones genéricas de los hechos, las contestaciones de bajo tono, simplistas, desproporcionadas.

f) Conducta hesitativa. Éste tipo de conducta se descubre casi siempre en los rasgos de baja totalidad y muy particular su pretensión inserta en el suplicio, sus notas características son la dubitación, la inseguridad y las proposiciones subsidiarias, alternativas o ad cautelam. El simulador quien todo lo conoce, actúa con duda, no por falta de conocimientos, sino por el deseo de ocultar o modificar estos.

vii) Conducta mendaz. La mendacidad es mucho más fácil de descubrir que en otro tipo de pleitos, ya que casi siempre, existe la posibilidad de una exposición contradictoria entre el simulador y su cómplice, la cual nos permite inferir que alguno de los dos miente. Aquí lo relevante es la mendacidad y no la mentira, es decir la conducta reiteradamente mentirosa que evidencia una inconsistencia total del relato fáctica.

viii) Conducta excriminativa. Se trata de conductas procesales constitutivas de indicios, cuya dirección probatoria deviene opuestamente una especie de declaraciones. Frente a una débil contestación del simulador, se opone generalmente una demanda contundente y explícita, en la medida en que el acervo informativo del accionante se lo permite. Igual actitud se presenta en la fase de instrucción en la que el simulador presenta conductas omisivas y cerradas, mientras que el accionante colabora activamente para el develamiento de la verdad. El valor semiótico de éstas presunciones es débil en tanto que quien ejercita una acción en un pleito simulatorio, muy poco sabe de la simulación, de manera que el pleito simulatorio siempre será producto de una labor investigadora, por lo que al interponer la demanda lo que hace es sentar una mera hipótesis de trabajo.

9. La prueba de la simulación en la jurisprudencia mexicana.

Desde la quinta época del Semanario Judicial, se han emitido diversos criterios en materia probatoria respecto de la simulación, de los que se pueden extraer los siguientes puntos coincidentes:

- a) Toda simulación de actos, resulta difícil, si no imposible, de probar a través de pruebas directas.¹⁸⁵
- b) Por regla general su prueba debe inferirse con base en presunciones apoyadas, a su vez, en hechos que estén debidamente acreditados.¹⁸⁶
- c) Éstas presunciones deben dar luz sobre el acto verdadero que encubre el aparente que se celebró con todas las formalidades extrínsecas.¹⁸⁷
- d) Es menester estudiar los elementos de convicción que se hagan valer para determinar, si por sí mismos o en su conjunto, permiten obtener o no presunciones suficientes para declarar probada la acción de simulación ejercitada.¹⁸⁸
- e) Tratándose de la simulación, resulta obligatorio el estudio en forma adminiculada de todas las pruebas para poder apreciar si se desprende o no alguna presunción que, por el enlace preciso entre el hecho demostrado y aquél que se trata de deducir, lleve a la convicción de la existencia de una simulación y con apoyo en el resultado de dicho análisis, resolver lo que en derecho proceda.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Cfr. SIMULACION DE FRACCIONAMIENTOS. DADA SU NATURALEZA, LA PRUEBA PRESUNCIONAL ES DETERMINANTE PARA ACREDITAR LA. Novena Época. No. Registro: 204661. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. II, Agosto de 1995. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.13 A. Página: 624.

¹⁸⁶ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. Octava Época. No. Registro: 211981. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. XIV, Julio de 1994. Materia(s): Civil. Tesis: Página: 817.

¹⁸⁷ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA. Visible en Sexta Época. No. Registro: 270294. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Cuarta Parte, LXXIX. Materia(s): Civil. Tesis: Página: 64.

¹⁸⁸ SIMULACION, PRUEBA DE LA. Sexta Época. No. Registro: 803149. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Cuarta Parte, XXIV. Materia(s): Civil. Tesis: Página 198.

¹⁸⁹ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA, MEDIANTE PRESUNCIONES. Séptima Época. No. Registro: 240656. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. 151-156 Cuarta Parte. Materia(s): Civil. Tesis: Página: 286.

- f) Quienes impugnan una simulación, tienen que demostrar hechos anteriores, concomitantes o posteriores al contrato, de los que puede inferirse presuntivamente la simulación.¹⁹⁰
- g) La confesión y la conducta endoprocesal de las partes, deben ser tomadas en cuenta para derivar de ella, las presunciones que lógica y legalmente se deduzcan de estas para la averiguación de la verdad.¹⁹¹
- h) Si bien no existen limitaciones acerca de la prueba para demostrar la simulación, se acepta que ésta puede ser demostrada por cualquier medio de prueba, incluyendo las presunciones; pero un principio de seguridad jurídica exige que la prueba sea convincente, porque de lo contrario sería fácil eludir el cumplimiento de las obligaciones legalmente adquiridas, aduciendo, mediante pruebas endebles, la simulación del acto celebrado.¹⁹²
- i) Las presunciones, tienen que ser racionales y estar fundadas en hechos de los que lógicamente pueda decidirse que no existe realmente el contrato celebrado.¹⁹³
- j) En cuanto a la simulación a través de un instrumento público, se ha señalado, que preferentemente no debe admitirse más prueba que la escrita, fundamentalmente el contradocumento que han debido cuidar de extenderse las partes; lo que se justifica, porque siempre los contratos se presumen reales y válidos, entretanto no se demuestre lo contrario, máxime que la ley impone formas determinadas y nada se obtendría con cumplirlas, si a las partes les fuese posible, para anular el acto, manifestar con posterioridad su voluntad en sentido contrario al expresado, haciendo depender su eficacia, de los caprichos de su voluntad; de ahí que, para no desvirtuar completo el propósito que la ley asignó a los instrumentos públicos,

¹⁹⁰ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA. Sexta Época. No. Registro: 801464. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Cuarta Parte, XIV. Materia(s): Civil. Tesis. Página: 262.

¹⁹¹ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA. Quinta Época. No. Registro: 803825. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. CXXIV. Materia(s): Civil. Tesis. Página: 196.

¹⁹² Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA (PRESUNCIONES). Quinta Época. No. Registro: 385420. Instancia: Sala Auxiliar. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. CXVI Materia(s): Civil. Tesis. Página: 215.

¹⁹³ Cfr. CONTRATOS SIMULADOS. Quinta Época. No. Registro: 380745. Instancia: Cuarta Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. LIII. Materia(s): Laboral. Tesis. Página: 2880.

plena fe de su contenido, tratándose de una simulación, las partes no pueden probarla, sino por el contradocumento y, en casos excepcionales, por medios muy eficaces y seguros.¹⁹⁴

10. La acción de simulación.

A la pregunta sobre quienes pueden ejercitar la acción de nulidad de negocios jurídicos simulados, existen diversos criterios emitidos por los tribunales federales, quienes han interpretado y aplicado el contenido del artículo 2183, del Código Civil Federal,¹⁹⁵ y su correlativos en los demás estados de la República Mexicana,¹⁹⁶ debiendo distinguirse cuatro situaciones diversas:

a) La simulación opuesta entre las partes que han simulado el acto. En el primer caso, no cabe alegar que la parte que opone la simulación aprovecha su propio dolo, pues entre los simuladores no puede decirse que haya dolo, ya que no se engañan, ni se mantienen en el error mediante el acto simulado, sino que con pleno conocimiento fingen o simulan tal acto.

Así, si bien se ha reconocido que los contratantes pueden ejercitar la acción de simulación del acto celebrado por ellos, como son conocedores del mismo, tienen la obligación de acreditarlo fehacientemente, además de que se considera que la acción de nulidad del negocio simulado, únicamente es oponible entre las partes.

b) Cuando la simulación la hacen valer terceros. En éste caso, procede la simulación, porque la ley faculta expresamente a los terceros para ejercitar la acción tendiente a la anulación de un acto simulado que los perjudique.

¹⁹⁴ Cfr. SIMULACION, PRUEBA DE LA. Quinta Época. No. Registro: 803825. Instancia: Tercera Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. CXXIV. Materia(s): Civil. Tesis. Página: 196.

¹⁹⁵ Artículo 2183. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

¹⁹⁶ Cabe recordar que la materia civil, es una materia local, regulada por cada Entidad Federativa.

Lo anterior quiere decir, que si es un tercero el que ejercita la acción para obtener la declaración de nulidad de un acto simulado, debe acreditar que mediante la simulación ha recibido un perjuicio; de manera que no cualquier tercero puede demandar la nulidad por simulación, sino sólo el tercero perjudicado, por lo que debe acreditar la existencia de una simulación patrimonial o pérdida de ganancia, o de fraude, y si no lo justifica, entonces no demuestra su interés jurídico en obtener la declaración de nulidad, por lo que en ese supuesto debe absolverse al demandado.

c) El Ministerio Público, puede pedir la nulidad de los actos simulados cuando ésta se ha cometido en trasgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Este tema será motivo de análisis en los siguientes capítulos del presente trabajo.

d) En el caso de que los simuladores opongan la simulación a los terceros. En este último supuesto, los simuladores no pueden oponer la simulación a los terceros, porque con relación a ellos, si cabe considerar que han procedido con dolo, y sabido es que nadie puede invocar en derecho, su propia falta.

11. Síntesis.

En síntesis, en materia probatoria, se puede señalar lo siguiente:

Indicio son todos los hechos, elementos, circunstancias accidentales o particularidades que aunque no constituyan en sí mismas el delito y materialmente sean distintas de la acción simulatoria, sin embargo la revelan por medio de alguna relación determinada que puede existir entre esas circunstancias y el hecho delictuoso que se investiga.

Los indicios deben ser objetivos y unívocos, referenciales, aislados, e imputativos.

Las presunciones son el resultado del análisis lógico de los indicios y en tal virtud no deben ser considerados como prueba.

El nexo entre los indicios y las presunciones, se encuentra en virtud de las consecuencias que sucesivamente se deducen de los hechos o las circunstancias comprobadas, siendo las presunciones los resultados de los medios de hacerla funcionar.

El indicio no pertenece al campo de la mente, sino que se ubica en el mundo de lo fáctico, en virtud, de que se refieren a hechos o actos pasados que una vez conocidos y probados pueden servir para inferir o presumir la verdad o falsedad de otros hechos.

El indicio es la piedra angular que sostiene a las presunciones, que a su vez con la concurrencia de varios indicios dan como resultado una sola presunción de ese hecho supuestamente desconocido que pasa a ser un hecho conocido.

Los indicios pueden ser encadenados lógicamente a través de la inducción, deducción o analogía de los cuales pueden inferir las presunciones.

El juez debe de valorar en conciencia a la prueba de indicios, la que debe de ser analizada bajo las más estrictas leyes del raciocinio, en virtud de que la relación de causalidad entre los hechos conocidos y desconocidos debe ser razonada, nunca sentida.

Siguiendo las líneas de pensamiento de Sutherland,¹⁹⁷ Muñoz Sabaté nos señala que la simulación se ubica dentro de los denominados delitos de cuello blanco, que son con frecuencia realizados por gente encumbrada y poderosa que hará todo lo posible para impedir la prueba de su comisión.

A lo anterior, nos recuerda el profesor Muñoz Sabaté,¹⁹⁸ hay que agregar, el precario conocimiento que tienen los afectados por el tema, la carestía y duración de los procesos judiciales, el sentimiento de su ineficacia, y la escasa estandarización a nivel profesional de los involucrados, lo que se ve complementado con el sentimiento social que piensa, que resulta más arriesgado para el sujeto que hurta un pedazo de pan, que para aquél que vende acciones de una sociedad, por un valor elevado con una intención fraudulenta, todo lo que desmotiva en combatir este tipo de prácticas.

Adicionalmente, debe considerarse que los jueces se ven sobrepasados en las cargas de trabajo, y que muchos de ellos, poco se actualizan técnicamente, y su escaso contacto con la dinámica de la realidad en la que los negocios jurídicos se desenvuelven, lo que lleva a un elevado número de absoluciones y sobreseimientos, y el que las condenas suelen ser leves y simbólicas; además, el problema se agudiza si el tema fáctico resulta principalmente económico, ya que los tribunales poco entienden de economía, menos de números y notas contables, adicionado al hecho de que las formas de comisión del delito varían al compás de las mutaciones sociales.

Finalmente nos señala el maestro, que la simulación comercial es un problema difícil de erradicar y por lo que el problema simulatorio ha centrado siempre su atención en la prueba, pues nada resulta más difícil de probar que la simulación, en la que todo se ha preparado para la ocultación, borrando las huellas de su existencia y creando apariencias engañosas, confeccionadas por

¹⁹⁷ Cfr. Sutherland. Principles of Criminology, New York. 1947. Pág. 37 y ss. También V. Aubert, White collar Crime and Social Structure, Amer. J. Social number 1952, vol. 58, No 3. Págs. 263-71.

¹⁹⁸ Muñoz I Sabaté. Tratado de probática Judicial. Ob. Cit. Pág. 318 a 322.

especialistas en tales artificios. De ahí que, frente a lo difícil de la prueba, se presenta un reto inevitable que motiva realizar un estudio profundo que lleve al mejoramiento de la técnica probatoria, pues el día en que la simulación se pueda demostrar cómodamente ante los tribunales habrá recibido un golpe terrible y efectivo.

CAPITULO 3

LA ELUSION Y LA EVASION TRIBUTARIA.

Previamente al análisis del tema objeto de nuestro estudio, debemos considerar el fenómeno jurídico tributario de la resistencia generalizada al pago de impuestos, y sobre todo, de las distintas conductas que tienen por propósito el no pago de éstos, siendo necesario analizar las diferencias entre la elusión y la evasión del hecho imponible gravado, que a través de éstas figuras se busca evitar, a fin de determinar en cuál de ellas se ubica a la simulación tributaria.

Así mismo debemos reflexionar como lo hace García Novoa,¹⁹⁹ que es del interés público el combatir éstas prácticas a fin de lograr que contribuyan al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, lo que encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

1. La elusión fiscal.

La Elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude, cuando se esquiva o evita con astucia o maña.

La elusión fiscal en opinión de Rosembuj,²⁰⁰ significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte, hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales, con la finalidad de

¹⁹⁹ García Novoa César, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España. Pág. 99. siguiendo las líneas de pensamiento de Carraro, L. *Il negozio in frode alla legge*, Padova, Cedam, 1942, Pág. 170.

²⁰⁰ Rosembuj, Tulio, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons, pág. 94 y sigs.

evitarla, mediante la gestión lícita de medios negociales, aunque no congruentes con la voluntad del legislador.

En opinión de García Novoa,²⁰¹ la elusión consiste en un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal, de manera que el elemento fundamental será la forma jurídica adoptada, en principio legítima. Así su esencia no es la de producir una vulneración directa a la norma y se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento ilícito de la obligación de pagar el tributo.

La elusión es entendida por García Novoa,²⁰² como la búsqueda por medio de instrumentos lícitos, a través de un uso de formas jurídicas o de fórmulas negociales menos onerosas fiscalmente hablando, o a través de la elección de alternativas negociales, con el propósito de evitar el tributo, minimizar su incidencia o la reducción de éste; lo que conlleva un conjunto de actividades de los particulares en general, la que cabría calificar, a través de una caracterización ayuna de matices, como de uso abusivo.

En las líneas de pensamiento de Blumenstein, Rosembuj señala que los particulares pueden configurar el negocio jurídico en forma lícita a través de configuraciones de Derecho Civil, de manera que no integren el hecho imponible, impidiendo que nazcan los deberes tributarios.

En la elusión fiscal, respetando las palabras de la ley, se busca esquivar su sentido, nos dice Pérez Arraiz,²⁰³ bien cuando ésta no se cumple o cuando se obtienen resultados no queridos por la norma, es decir, se actúa en contra de la

²⁰¹ García Novoa, Cesar. La simulación en el ordenamiento Tributario, Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010, pág. 370.

²⁰² García Novoa, Cesar. La cláusula antielusiva en la nueva LGT. Madrid España 2004, Editorial Marcial Pons. Pág. 28 y 29

²⁰³ Pérez Arraiz, Javier. El Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia España, Pág. 34. En la línea de pensamiento de González Sánchez, M. El Fraude a la Ley en materia tributaria. Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1993, p. 42.

ley contraviniendo ésta o se frustra el fin de la misma; así, el término de “elusión fiscal” debe entenderse bajo su sentido técnico, como “el intentar no aplicar una norma amparándose en otra”.

En referencia al concepto de la elusión Rosembuj²⁰⁴ retoma la noción de Tremonti quien la entiende como la elección de tipos contractuales con el único o principal propósito de minimizar la carga tributaria, siendo esta la razón elusiva; así como la de Gallo, quien a su vez concibe a la elusión como la actividad dirigida a evitar el nacimiento total o parcial del hecho imponible identificado por una norma imperativa tributaria.

En la elusión fiscal no se realiza el hecho imponible, ello supone una actuación indirecta sobre el presupuesto de hecho a fin de no ubicarse en la hipótesis normativa del hecho imponible que se pretende gravar. Al respecto Hensel²⁰⁵ señala que cuando el presupuesto económico puede realizarse igualmente a través de otro camino, esto es, que se puede alcanzar de un modo diverso al previsto por el legislador al concebir la ley tributaria, ello dará lugar a la evitación del presupuesto del hecho legal alcanzando el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio.

Ruiz Toledano,²⁰⁶ entiende que la resistencia al pago de los tributos es una constante histórica que parece basarse en la propia naturaleza humana y cuya mayor o menor intensidad depende de la conciencia que en cada momento los ciudadanos tengan de su situación política. En su opinión, en el momento actual si bien la evasión fiscal sigue teniendo gran importancia como consecuencia de la existencia de la llamada “economía sumergida” cada día cobra mayor importancia

²⁰⁴ Rosembuj. Ob. Cit. págs. 94 y 95.- Siguiendo las líneas de pensamiento de G. Tremonti.- Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria. P. 372; R. Mathew. Anatomía de la elusión y la evasión fiscal, HPE, núm. 91, 1984. F. Gallo, Brevi spunti pág. 19.

²⁰⁵ Hensel, Albert. Derecho Tributario. Traducción de Andrés Báez Moreno, María Luisa González Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid España 2005, Editorial Marcial Pons. Pág. 225.

²⁰⁶ Ruiz Toledano, José Ignacio. El Fraude de Ley y otros supuestos de Elusión fiscal. Valencia España. Editorial CISS. S.A., págs.- 24 a 27.

la elusión fiscal, es decir, el empleo de artificios indirectos para evitar el correcto cumplimiento de las normas tributarias.

La elusión tributaria se presenta a través de cualquiera de las siguientes conductas:

- a) Por la simple no realización del presupuesto de hecho establecido en la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas.
- b) Por la realización de algún supuesto de los conocidos como economía de opción o economías fiscales.
- c) Por el abuso de formas jurídicas, que suponen una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra, que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.

Resumiendo, podemos señalar que la característica de la elusión consiste en escaparse del deber tributario sin violar directamente la ley; lo que presupone un comportamiento dirigido a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente, mediante procedimientos técnicos propios de la autonomía de voluntad y la libertad de contratación, a fin de crear una ventaja fiscal patrimonial.

2. La evasión fiscal.

Es importante distinguir la evasión fiscal de la elusión fiscal, ya que si bien ambas figuras tienen por propósito el no pago de impuestos, existen diferencias sustanciales entre una y otra.

La evasión fiscal tiene por propósito cualquier violación a las normas tributarias que producen como resultado una recaudación inferior a la que corresponda, en ésta figura existe incumplimiento de la obligación tributaria, lo que da lugar a una infracción o a un delito fiscal. Ferreiro Lapazta²⁰⁷ considera que el fraude tributario es igual al no pago ilegal de un tributo y que el fraude, en éste sentido puede realizarse por medio de una infracción.

En la evasión fiscal, la nota característica es el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco. La evasión exige un comportamiento fraudulento o sea deshonesto, anti-tributario de parte del sujeto pasivo.

Los elementos que integran la evasión se traducen en el comportamiento ilícito del particular, incumpliendo el deber de carácter patrimonial que se origina con la realización del hecho imponible.

En la evasión fiscal, se realiza el hecho imponible y por lo tanto nace la obligación tributaria, sin embargo dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración Tributaria, de tal manera que un impuesto sólo se podrá evadir cuando aparezcan los supuestos de la obligación tributaria, es decir, cuando se ha realizado el hecho imponible.

²⁰⁷ Ferreiro Lapazta, Juan José. Curso de Derecho Financiero Español, Madrid España 1992. Editorial Marcial Pons, pág. 459.

En la evasión, la conducta transgresora tiene por objeto la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico, mediante la utilización de documentos materiales o ideológicamente falsos; o la realización de actos o negocios jurídicos que no corresponden a la realidad jurídica efectiva o a la obstrucción o destrucción que impide la determinación de la deuda tributaria.

Bajo la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación regula la evasión fiscal tipificándola como delito de defraudación fiscal.²⁰⁸

3. Diferencias entre la elusión y la evasión fiscal.

La evasión fiscal se diferencia de la elusión, porque hay un comportamiento ilegal del contribuyente, tendiente a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho imponible. En la elusión tributaria no existe intención fraudulenta sólo se busca el ahorro fiscal.

Al describir a la evasión Hensel²⁰⁹ señala que se trata de un incumplimiento culpable de la deuda tributaria, originada válidamente por la realización del hecho imponible; mientras que la elusión se impide el nacimiento de la obligación tributaria, esquivando el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

La elusión es un incumplimiento que impide el nacimiento o perfeccionamiento de la obligación tributaria, y se distingue de la conducta omisiva

²⁰⁸ Cfr. Código Fiscal de la Federación Mexicano.

Artículo 108. Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

...

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1, 113,190.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,113,190.00, pero no de \$1,669,780.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1, 669,780.00. (ver actualización de cifras)

²⁰⁹ Hensel, Alberto. Ob. Cit. Págs. 403 a 412.

de la evasión, que está dirigida al no pago del impuesto cuyo hecho imponible ya fue realizado.

La evasión es infracción tributaria, e implica la transgresión directa del ordenamiento.

Una de las técnicas de elusión más utilizadas en las operaciones internacionales, es la localización territorial más conveniente del sujeto, mediante el cambio de la residencia del agente económico, a lo que se reacciona mediante la adopción de la figura del centro vital de su actividad económica y personal, con objeto de controlar la residencia efectiva de una persona, mediante un elemento objetivo de vinculación al tributo.

4. Materialización de la evasión y la elusión fiscal.

En la práctica, éstas figuras se pueden presentar a través de diversos medios.

4.1. El ahorro fiscal o la economía de opción.

El ahorro fiscal o la economía de opción, consiste en la utilización a elección del sujeto pasivo de opciones u oportunidades ofrecidas por el legislador, cuya decisión le implica al mismo tiempo, la renuncia o pérdida de otra. En éste sentido, la economía de opción o ahorro fiscal exige un costo de oportunidad para conseguir algo que se considera más conveniente.²¹⁰

En la economía de opción, no hay voluntad de incumplir el ordenamiento jurídico; sólo y por razones de conveniencia económica, se siguen otros caminos

²¹⁰ Para Pont Clemente. El concepto de economía de opción remite a la conducta prudente de quien consigue gastar menos, mediante la realización de elecciones inteligentes, lo que en el marco tributario, en el que se ha acuñado exclusivamente esta idea, implica la capacidad de las personas ordenadas para configurar la realización de sus actividades conforme al deseo de reducir la carga tributaria que pudiera nacer de ellas. Cfr. Pont Clemente Joan Frances. La Economía de Opción. Madrid España 2006. Editorial Marcial Pons. Pág. 17.

distintos a los previstos en la propia ley, y es ésta, la que ofrece las fórmulas jurídicas que permiten conseguir una carga impositiva más ventajosa sin utilizar formas jurídicas anómalas.

El ahorro fiscal bajo la economía de opción busca el máximo beneficio sin elusión, de manera que éste se produce bajo el conocimiento de las hipótesis de la disposición legal. La economía de opción es ineludible: está en la ley y en la aplicación correcta de la misma, de manera que para el que elige implica la renuncia o pérdida de otras posibilidades todas ellas lícitas.

El ahorro de impuestos o economía de opción forma parte genéricamente de la opción de eficiencia desplegada, implica la libre elección por parte del individuo del menor costo y valora sus decisiones conforme al mejor uso alternativo.²¹¹ La licitud del ahorro fiscal no es controvertible, y debe distinguirse de la elusión a través del fraude de ley o del abuso de las formas que son expresiones de no cumplimiento de la ley.²¹²

4.2. El abuso de las formas.

El abuso de las formas jurídicas implica que éstas se utilicen con fines distintos a los previstos en las leyes. El problema del abuso de las formas no está en el empleo de ellas, sino en el mal empleo que se hace de éstas, deformando su objetivo original para obtener un fin económico distinto al que conforme a su naturaleza les atribuye el Derecho.

²¹¹ En cuanto a su Justificación García Novoa. Op. Cit. La Clausula Anti abuso... pág. 298 y Pont Clemente. Op. Cit. Economía de opción... pág. 116 coinciden en que su justificación no se puede encontrar exclusivamente sobre la base del principio de la autonomía de la voluntad, que carece de relevancia en las relaciones económicas entre el ciudadano y el fisco, en tanto que el tributo no deja de ser una injerencia en la esfera de libertad económica del ciudadano, sin embargo en la opinión de Pont Clemente cualquier razonamiento sobre el tema debe partir de la idea de que la libertad de actuación de los ciudadanos que se deduce en primer lugar de la realidad de las cosas, en segundo lugar de la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, como sustento del orden político y la paz social, así el reconocimiento de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado y tercer lugar el derecho de los ciudadanos de contratar según convenga a sus intereses, en la medida que sus pactos no sean contrarios a la ley, la moral o al orden público.

²¹² Rosembuj Ob. cit. Págs. 58 y ss.

La libertad de elegir las formas aplicadas al ámbito tributario coincide básicamente con la denominada economía de opción, señala Ruiz Almendral,²¹³ lo que implica que en el plano de los conceptos jurídicos, existe una vinculación estricta del Derecho Tributario y el privado, lo que puede dar lugar a que se pierda de vista *la ratio* de las normas tributarias y se propicien las maniobras en fraude de ley tributaria. Al respecto cabe recordar que para la ley tributaria no es importante averiguar la naturaleza jurídica del negocio o la forma jurídica en concreto, tal y como se configura en el derecho privado, sino interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en la misma cumple la forma jurídica en concreto.

En opinión de González García²¹⁴ cuando hablamos de abuso de las formas jurídicas, nos estamos refiriendo a la utilización abusiva del ordenamiento por el particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de estos fines.

Esta figura se encuentra muy arraigada en la doctrina Alemana, recuerda García Novoa,²¹⁵ en donde, si bien se reconoce el derecho a la libertad de configuración jurídica, éste derecho no puede ser ejercido de forma abusiva, en tanto que está limitado por la necesaria correspondencia entre la forma elegida y el objetivo económico. Si bien la figura tiene gran pluralidad de proyecciones e incluye entre otras el abuso de la forma societaria, su ámbito natural de incidencia es el abuso de las formas negociales, y de forma primordial en el uso de los contratos, todo lo cual no es más que una modalidad de fraude de ley, señala García Novoa,²¹⁶ suscribiendo los argumentos de Palao Taboada.

²¹³ Ruiz Almendral, Violeta. El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. España 2006. Editorial Thomson Aranzadi, pág. 23 y s.s.

²¹⁴ González García, Eusebio. El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia, España 2001. Editorial Thomson Aranzadi. p. 22.

²¹⁵ García Novoa, Ob. cit. La cláusula anti elusiva... pág. 69 y s.s.

²¹⁶ Ídem. Pág. 72. Cfr. Palao Taboada. El fraude a la ley en Derecho Tributario, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 63, 1966. Pág. 689.

Si bien en el orden privado, el uso de éstas puede ser lícito, en el orden tributario no lo es, en tanto que produce un resultado antijurídico que es el no pago de un tributo debido.

Por ello, para combatirla se estableció el artículo 13 de la Ley General Tributaria Española,²¹⁷ en el que se combate el abuso de formas en sentido amplio: hechos, actos y negocios jurídicos; mediante la calificación de las formas, que no puede separarse del contenido que le otorgaron las partes y sus efectos propios para determinar el hecho imponible que les es aplicable.

El objeto de calificación son precisamente las formas y denominaciones jurídicas, sin distinción, inclusive las que no son productoras de efectos jurídicos por voluntad de los que las elaboran, sino simplemente, porque así lo atribuye el ordenamiento, formas falsas, falsas denominaciones, además de los instrumentos negócials anómalos no simulados.

Punto importante es que la Administración Tributaria no puede motivar la calificación en una realidad que no sea jurídica, es decir, no puede confrontar la forma vs sustancia, o aplicar el principio de la realidad económica.

Por ello, Rosembuj²¹⁸ suscribiendo las ideas de Delahaye señala que el legislador obliga a realizar la calificación de acuerdo a la realidad jurídica, la que debe servir siempre de criterio, apartándose del propósito económico perseguido, y atendiendo al procedimiento jurídico empleado.

Si bien, la evasión puede ser factible por el abuso de las formas, no puede pasarse por alto que éste sólo será fraudulento cuando a través de la deformación en su estructura, se obtenga un resultado tributariamente antijurídico, lo que

²¹⁷ LGTE. *Artículo 13 Calificación.*

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

²¹⁸ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 100. En las líneas de pensamiento de The Delahaye, le choix de la vie la moins imposée. Bruselas, 1977, p. 52.

implica la necesidad de demostrar un subterfugio o aparato engañoso que actúa como medio, y da como resultado final la frustración de la norma tributaria.

4.3. El abuso de derecho.

El abuso de derecho supone una extralimitación del poder que forma el contenido de un derecho subjetivo. La figura señala Tron Petit,²¹⁹ tiene como referente un ejercicio llevado a tal extremo que causa un daño excesivo sin una razón que lo justifique.

En el abuso del derecho se dan las siguientes constantes:

- El uso de un derecho objetivo y estrictamente legal.
- El daño a un interés no protegido por una especial norma jurídica.
- Inmoralidad del daño manifestada bien en forma subjetiva o en forma objetiva.

En el abuso del derecho, existe un uso que sobrepasa las facultades que una norma atribuye, es decir, lo que empezó como empleo legítimo de facultades conferidas por la norma a un sujeto, degenera y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros.

El abuso del derecho da lugar a indemnizaciones y a la adopción de medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

Llevada la figura a la materia tributaria, considera Tron Petit,²²⁰ ello implica que un contribuyente, apoyado en un entendimiento literal de una regla, o el

²¹⁹ Tron Petit, Jean Claude. Lo real y justo de los impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos. México, D.F., Dofiscal Editores 2010. Pág. 139.

²²⁰ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 141.

diseño de una conducta que formalmente encuadre en determinada regla pero con efectos tributarios menores a otra, ocasiona un daño al fisco en la medida que obtiene un ahorro fiscal ilegítimo, dado que se violenta o deja de aplicar un principio que debe matizar la interpretación o el cabal entendimiento de la regla para así regir adecuadamente, la magnitud del daño causado por la no percepción tributaria. Lo crucial en el caso es lograr detectar e invocar el o los principios desatendidos para poder afirmar que existe el abuso de un derecho, pues de no ser así la regla general de la economía de opción avalaría la conducta y sus efectos.

4.4. Negocio indirecto.

Rosembuj,²²¹ considera que en el negocio jurídico indirecto, el sujeto quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero la finalidad económica no corresponde con lo que es típico del negocio empleado, ello nos lleva a distinguir el negocio de los motivos para su realización, que son variables en cada caso concreto; en el negocio indirecto no se oculta una realidad jurídica sino una realidad económica, ya que si bien el negocio se pretende verdaderamente, no ocurre lo mismo con su causa típica, en tanto que lo que se busca, es obtener resultados económicos diferentes al negocio que se ejecuta.

El negocio indirecto se utiliza para alcanzar resultados económicos y jurídicos que si bien son propios del negocio, no se identifican con la causa o motivo económico para la realización del mismo.

Para García Novoa,²²² en el negocio indirecto, si bien éste es querido por las partes, a través del mismo se pretenden alcanzar fines que normalmente se obtienen con otro negocio. En su opinión, cuando un negocio con causa real y válida al que las partes acuden porque a través del negocio típico no pueden abarcar los motivos que pretenden lograr, la Administración Tributaria debe

²²¹ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 309.

²²² García Novoa. Ob. cit. La cláusula antielusiva... Págs. 131 a 138.

aceptar tales negocios aunque la búsqueda de esos fines económicos se guie por motivos de ahorro fiscal.

Cosa diversa sucede respecto de aquél negocio indirecto que resulte ser un contrato simulado o con causa falsa, y si bien, desde el punto de vista civil se puede llegar a determinar su nulidad, sin embargo, desde el punto de vista fiscal, la Administración tendrá que caracterizar los hechos y el negocio jurídico, atendiendo al hecho imponible, a fin de llegar a la conclusión de que la naturaleza jurídica de un contrato no es la que las partes le atribuyen. Así el negocio indirecto es una categoría que tendrá trascendencia fiscal en la medida en que se pretenda dotar de relevancia a las intenciones o motivos por los que se acude a un negocio y no a otro.

4.5. El fraude a la ley.

En materia tributaria, la elusión fiscal se puede identificar como el denominado “fraude a la ley”, figura que no se basa en el engaño, sino en la infracción, buscando rodear el sentido de la ley.²²³

²²³ Cfr. Lois Estévez, José. Fraude Contra Derecho. Madrid España 2001. Editorial Civitas. Pág. 222 a 257, quien en relación a la prueba de esta figura señala:

El fraude a la ley como creación de falsas apariencias para esconder y hacer pasar por otra la verdadera realidad, tiene que estar formalmente salvaguardada por documentos, con preferencia públicos, tratando de impedir que se aplique una ley a un supuesto factico en ella previsto, para lo que necesita predisponer la prueba de tal forma que, funcionarios y jueces no puedan identificar el caso real desfigurado.

La prueba es engañosa, y difícil. Se requiere demostrar: a) que el negocio, supuestamente fraudulento, no entra, como un caso particular, en alguna institución o relación jurídica conocida sin distorsionarla; sino que cambia su finalidad o introduce una nueva figura. B) Que el negocio es de fecha posterior a la norma presuntamente defraudada y c) Que tiene su causa en ella o, lo que resulta equivalente se explica por ella y no explicaría sin ella.

Estos elementos generan una sospecha más o menos vehemente de manipulación fraudulenta. La sospecha inicial parte de algunos vestigios que evidencian su existencia, tales como:

a) una norma vigente en la fecha en que se realizó el acto o el negocio, que no admita la autonomía de la voluntad, sino que obligue al sometimiento incondicional de los afectados. En este caso no se requiere de prueba pues se trata de una cuestión de derecho. Lo difícil será acreditar que el supuesto fáctico normativo fue desvirtuado.

b) La maniobra fraudulenta, que se basa en el ejercicio de la autonomía volitiva para producir una prueba legal o supuestamente verosímil en el sentido de que las partes han constituido voluntariamente una relación jurídica inusitada, nueva o poco frecuente, que hay que calificar de lícita, porque no ha sido todavía objeto de prohibición legal.

En suma, los dos rasgos que permiten conjeturar la existencia del fraude son: el precepto con pretensiones de ineludibilidad y el acto o actos anómalos, que prevaleciendo de la libertad contractual, logran obtener, por medios que no delatan su ilicitud, un resultado equivalente o idéntico al supuesto fáctico que la norma pública trata de inhibir.

El propósito fundamental del “fraude a la ley” es eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de las normas dictadas con distinta finalidad, siempre que se produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.²²⁴

Sobre el tema, Rosembuj²²⁵ adoptando las ideas de Lupi, comenta que los particulares puede configurar su conducta en forma lícita a través de construcciones o tipos de derecho civil, en modo que rodeen o eludan el hecho imponible, impidiendo que nazcan los deberes u obligaciones tributarias sobre la base de procurarse un resultado equivalente o fungible al que prevé la norma legal.²²⁶

La elusión por fraude de ley, significa esquivar la aplicación de la norma tributaria, sea por torsión o por distorsión, para obtener el contribuyente una

La prueba de indicios, es muy importante en el fraude de ley. Así el fraude al igual que una enfermedad ha de ser detectada por sus síntomas, pues como todo evento anómalo, suele dejar tras de sí algunos rastros delatores como su medio de diagnóstico, máxime que el fraude requiere a menudo de alardes de imaginación y de inventiva, como para urdir toda una trama, por eso, adopta muchas veces formas negociales insólitas. Otras veces se presenta sin ningún disfraz, en tanto que no se busca ocultar, por el contrario se exhibe con naturalidad, que casi nadie repara en la ilegalidad del resultado.

Al sistematizar los indicios del fraude, sintetizando los que pueden diagnosticar la su comisión, tendremos indicios de que una cosa no comprendida en la prohibición legal, ha sido tomada en sustitución de la que se ve afectada por aquélla; de que una persona a quien es lícito un cierto acto jurídico figura en lugar de otra que lo tiene prohibido; o bien, un contrato no permitido se reemplaza por otro lícito, urdido para producir un resultado económico equivalente; o cualquier otro negocio jurídico, visto con tolerancia, se pone en lugar de reprobado. Así para detectar la maquinación fraudulenta, habrá que preguntarse si la persona que aparece como titular, es la que realmente protagoniza el acto jurídico sustitutorio o bien alguna otra interpuesta, que habrá de guardar con la primera relaciones estrechas de parentesco o amistad. Cuestionar también si la cosa está o no empleándose en lugar de otra; o si los actos o negocios jurídicos se justifican y son inteligibles por sí mismos, o si sólo tienen sentido como partes de un todo para lograr un resultado económico prohibido en su modo normal de alcanzarlo; es decir, mediante un acto o negocio que es el medio tradicional para su consecución.

²²⁴ Cfr. Durán-Sindreu Buxadé, Antonio. Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal. Economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios. España 2007, Editorial Thomson Aranzadi. Pág. 82. La figura del fraude a la Ley tributaria, se considera una manifestación específica de la figura regulada en el derecho civil, sin embargo, deben diferenciarse en tanto que en el derecho privado la mayoría de las normas son dispositivas, mientras que en el Derecho Tributario las normas son imperativas, con la particularidad de que estas normas establecen prestaciones de carácter público, que tienen la particularidad de estar afectadas por el principio constitucional de reserva de ley.

²²⁵ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 101. En la línea de pensamiento de Lupi, lezioni di Diritto Tributario, Milano, 1992, p. 96. La elusión consiste en construir los hechos en el modo más conveniente aprovechando las distorsiones e incoherencias de la legislación tributaria.

²²⁶ cfr. Durán-Sindreu. Ob. Cit. pág. 93. Por otro lado, si bien, los negocios son ciertos para el Derecho privado, no necesariamente lo son para el Derecho Tributario, porque se abusa de las formas jurídicas, lo que plantea un límite a la autonomía de la voluntad, al diferenciar la realidad formal de la material. Para el Derecho Tributario lo relevante es la realidad material, poco importa si la realidad empírica del negocio coincide o no con la del caso concreto, lo relevante es si los efectos jurídicos que se consiguen, son los que corresponden al negocio elegido.

ventaja patrimonial, que no obtendría si no llevara a cabo, hechos, actos y negocios jurídicos con única finalidad de evitarla.

En la figura del fraude a la ley, existe la sumisión a la norma con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento. Una ley es defraudada cuando a través de un rodeo se esquiva su mandato. Lo que se busca es la realización de un hecho, que sin ser el hecho imponible, produzca los mismos resultados económicos y sin violar la letra de la ley, pero sí vulnerando su espíritu, con lo que se obtienen los mismos resultados de la norma defraudada.

Frente a la norma elegida existe otra norma que se trata de eludir y el resultado que prohíbe la norma violada se consigue al amparo de otra.

El fraude a la ley tributaria siguiendo a Palao Taboada nos señala Javier Pérez Arraiz,²²⁷ se concreta en la sustitución del hecho imponible más gravado por otro que no lo esté tanto, o que simplemente no lo esté, también se puede buscar una subvención o que se produzca un gasto público en su beneficio.

En el fraude a la ley tributaria se deben tomar en cuenta dos elementos: a) el mandato de pagar el tributo condicionado a la realización de un hecho imponible y b) la libertad del contribuyente de elegir entre distintos medios para conseguir sus fines; así existe una aparente legalidad por la utilización de una maniobra artificiosa y lo que se busca es, la no aplicación de la norma o normas previstas para la situación en que uno desea posicionarse o para el resultado que se desea obtener.

En el fraude a la ley existe una conducta incorrecta o no ajustada a la aplicación de la norma que se presenta bajo los siguientes presupuestos:

Pérez Arraiz, Javier. ²²⁷ Ob. cit. Pág. 23. Palao Taboada, C. El fraude a la Ley en Derecho Tributario (Notas para su estudio), en R.D.F.H.P. no. 63, 1966. Pág. 678.

1. La utilización de una forma jurídica atípica en relación al fin económico que se persigue.
2. La mala utilización de las formas jurídicas que va unida a la no utilización de las formas jurídicas previstas por el legislador para obtener determinados fines económicos.
3. Un propósito de defraudar un precepto de la ley tributaria.
4. Que el resultado perseguido u obtenido, coincida con el resultado típico del hecho imponible tipificado por una norma tributaria.
5. La no aplicación de la norma defraudada por no coincidir el resto de los elementos del hecho imponible con los de la forma adoptada o el negocio jurídico realizado.

Dado que el fraude a la ley radica en la realización de actos, contratos o negocios jurídicos, en los que el diseño de la situación patrimonial se desvía o esquiva la manifestación de capacidad económica que resulta desde la perspectiva de la ley eventualmente defraudada.

Punto relevante a recordar, es que el legislador ha tomado de la realidad todos aquellos supuestos de hecho que son indicativos de capacidad económica y que le permitan recaudar los tributos, por lo que conforme al principio de legalidad, sólo quedan gravados los hechos y negocios jurídicos que están comprendidos en la definición de hecho imponible.²²⁸

Así las cosas, para combatir el fraude de ley, es necesario rehabilitar la actuación de la ley que corresponde a una situación determinada, recomponiendo sus efectos, tal y como los sujetos la hubieran concebido desde el inicio de su

²²⁸ Rosembuj. Ob. cit. pág. 89. M. Cortés Domínguez y J. M. Martín Delgado, El ordenamiento tributario español, vol. 1, 1977, p. 137-1.

actuación, así, bajo el principio de réplica, que consistente, nos señala Rosembuj²²⁹ en recuperar la situación originaria del supuesto de hecho, para que actué la norma que le corresponde, se eliminan la imperfección que invalidan la sumisión equivocada del acto a una norma que no corresponde.

Los criterios para actuar la réplica, refiere el autor en comento, son consecuencia de la interpretación de la ley, del supuesto de hecho y su organización contractual: la clave está en la ordenación de su actividad por el sujeto que le procura ventajas fiscales que no ocurrirían sino fuera por el contrato.

En la legislación Española, se ha establecido una cláusula anti-abuso para combatir el fraude de ley, bajo la figura denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”²³⁰ con la que se busca evitar los abusos en la aplicación de la norma tributaria, de manera que cuando se ejerza la economía de opción se haga sin ocultar ni fingir nada, dentro de los límites acordes con del Derecho.

En la redacción de la cláusula anti-abuso, se conceptúa como abuso en la aplicación de la norma tributaria, cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una disminución en su cuantía, mediante la realización de actos o negocios inusuales, que no persiguen ningún motivo económico válido distinto del mero ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido a través de actos o negocios usuales o propios.

²²⁹ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 58 y ss.

²³⁰ Cfr. Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

El problema en la redacción de la norma, nos advierte Pont Clemente²³¹ es la utilización de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados,²³² que dan lugar a serios problemas en tanto su origen es la aplicación indiscriminada de una concepción economista del tributo.

Estos conceptos indeterminados se refieren a:

- a) Los actos o negocios artificiosos o impropios.- El carácter inusual de un acto o negocio es aquél que se realiza de forma contraria a la conducta habitual en el tema de que se trate. Ello no significa que cualquier acto o negocio desacostumbrado sea susceptible de incurrir en conflicto, ni que lo convierta inmediatamente en objetable. Lo artificioso, en opinión de Pont Clemente,²³³ se refiere a lo inadecuado entre lo que se quería hacer y lo que se ha hecho.
- b) Los efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.- Al respecto debe señalarse que el ahorro fiscal, generalmente es uno de los motivos que legítimamente guían la conducta de los ciudadanos.

²³¹ Pont Clemente Joan-Francesc. La economía de opción.- Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006. Págs. 158 a 181.

²³² En relación a los conceptos jurídicos indeterminados, Béjar Rivera, entiende por ellos, aquellos conceptos vagos o difusos, estudiados de la mano de la discrecionalidad administrativa, que forman parte de la técnica legislativa como un presupuesto de imposibilidad de concretizarlos a plenitud en todos sus alcances, o bien, toda vez que estos conceptos indeterminados tendrán sus propias variantes según la clase de leyes. El uso de estos conceptos jurídicos indeterminados no quiere decir que se trata de un concepto de significado variable, se trata de una única solución a un caso concreto, pero ante la imposibilidad de hacer una cuantificación o delimitación rigurosa de una situación determinada contenida por la norma, que en todo caso admite su precisión al momento de su aplicación. Por regla general es el juzgador el responsable de concretizar para resolver el litigio que se le plantea, el concepto jurídico indeterminado aplicable al mismo, para lo cual está dotado de un cierto margen de apreciación, es decir con parámetros que le permiten hacer su apreciación en el caso concreto. Estos parámetros son denominados por la doctrina como zona de certeza positiva (supuesto que claramente encaja en el concepto), zona de certeza negativa (supuesto que claramente no encaja en el concepto y zona de incertidumbre o penumbra (supuesto de dudoso encaje). Cfr. Béjar Rivera, Luis José. La Finalidad del Acto Administrativo. Estudio sobre la oportunidad y la desviación de poder del acto administrativo en el Procedimiento Contencioso Administrativo Mexicano. Colección Thesis Buenos Aires Argentina. Ediciones Rap, S.A. Págs. 73 a76.

²³³ Pont Clemente Joan-Francesc. Ob. Cit. Págs. 158 a 181.

Sin embargo, no debe perderse de vista que las conductas del contribuyente o encuentran amparo en las leyes y han de respetarse como tales, o se alejan de ellas y en éste supuesto deben regularizarse.

Así, al analizar la conducta del contribuyente, el problema que se presenta es que necesariamente se debe distinguir si simplemente se ha sostenido un criterio distinto de la autoridad administrativa, pero se han declarado los hechos realizados, o si, por el contrario estos se han ocultado, enmascarado o falsificando la realidad.

En el primer caso no existe antijuridicidad, y por tanto no hay infracción ni puede imponerse sanción. En el segundo caso, la falsedad justifica y determina el castigo.

Sin embargo, no puede pasarse por alto que la existencia o inexistencia del conflicto con la norma tributaria, es un juicio de valor, sobre una conducta realizada, tomando en consideración no sólo la letra de la ley, sino también su espíritu y el elemento teleológico de la norma pretendidamente eludida.

Por ello, Pont Clemente,²³⁴ crítica la figura, ante la dificultad de su aplicación, y lo sofisticado de la institución al tratar de resolver situaciones complejas, de ahí que para que proceda la declaración de la existencia de un conflicto, se requiere sustraer la competencia del funcionario encargado del asunto, para someterlo a la decisión de otro órgano, mediante un procedimiento especial, denominada Comisión Consultiva, sin embargo, ante la incertidumbre de su determinación, se proponen acudir a procedimientos alternativos de conciliación o de arbitraje.

Finalmente cabe señalar que el combate al fraude a la ley tributaria se sustenta en el menoscabo que supone a los deberes constitucionales, de ahí que

²³⁴ Ídem.

la lógica impone buscar la riqueza sometida a tributo, donde la riqueza se encuentra. En el fraude a la Ley tributaria hay una colisión entre el principio de capacidad económica y el principio de legalidad.²³⁵

La lucha contra el fraude a la ley fiscal, nos refiere Rosembuj,²³⁶ se impone como un mandato Constitucional a todos los poderes públicos, a fin de que la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, por lo que el principio de capacidad económica juega un papel relevante como límite para el libre desarrollo de la autonomía privada que rige las relaciones entre particulares, y que es el vehículo a través del cual se busca evitar la norma tributaria material, de manera que en el fraude de ley, la elusión de la norma tributaria origina un daño social derivado de su incumplimiento que debe restablecerse mediante el criterio de capacidad económica.

4.6. La evasión por simulación.

La simulación es uno de los medios de evasión, pero no el más destacado, máxime que, no toda evasión se explica por la simulación, ni la simulación es la matriz de todos los comportamientos evasores. Esencialmente la simulación es la ocultación para el engaño, por medios jurídicos que hacen infructuosa la realización del hecho imponible.

En relación a la simulación y sus características, nos referiremos en el siguiente capítulo del presente trabajo.

5. Medidas correctivas.

Las prácticas evasoras y elusivas no escapan a la reacción y represión por parte del ordenamiento tributario, y tiene su fundamento en el hecho de que se

²³⁵ Rosembuj. Ob. cit. pág. 89, en las líneas de pensamiento de M. Cortés Domínguez y J. M. Martín Delgado, El ordenamiento tributario español, vol. 1, 1977, p. 137-1.

²³⁶ Ídem.

viola la regla de conducta de la buena fe, en las relaciones entre el ciudadano y la administración.

Así, como medidas correctivas, se establecen tres vías:

a) La interpretación de la norma tributaria, cuyo objetivo es que se pueda superar la desviación producida sin modificar la estructura de los negocios jurídicos.

b) La modificación, mediante el uso de calificaciones jurídicas correctivas, de los negocios jurídicos celebrados para contrariar las normas tributarias mediante el abuso del derecho y la simulación. Aquí la recalificación del evento atiende a la capacidad económica que pretende gravar el legislador.

c) La reconstrucción de los efectos derivados de los negocios jurídicos celebrados en fraude a la ley tributaria, aplicando la ley esquivada que corresponde, en lugar de la ley de cobertura empleada.

d) La actuación del legislador en el combate a éstas figuras, a través de la tipificación de presupuestos de hecho complementarios que impliquen el que en la ley se contemple, caso por caso, y ampliando los efectos del hecho tipificado como imponible, a otros supuestos que, con distinta forma, tienen el mismo perfil económico, buscando evitar los posibles huecos que deja la legislación tributaria.

5.1. La interpretación de la ley tributaria.

Bajo los criterios de la legislación española, las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, lo que supone la exclusión de criterios de interpretación extrajurídicos como pueden ser los criterios económicos. Aquí, los principios generales de derecho juegan un papel muy importante, así como el principio de capacidad económica.

La legislación española ha abandonado la idea de la interpretación restrictiva de las normas tributarias, permitiendo al intérprete buscar la intención del legislador, sin tener que atarse a la letra de la ley.

En cuanto a la analogía, ésta presenta uno de los puntos más problemáticos, particularmente cuando se realiza en el ámbito tributario, de ahí que la legislación española expresamente la rechace.²³⁷

La analogía se reconoce como un método de integración que llena las lagunas legales que existen en los ordenamientos jurídicos cuando no contiene disposiciones legales que no contemplan un supuesto de hecho determinado.

La interpretación y la integración se encuentran claramente diferenciadas, en tanto que la primera tiene por finalidad aclarar el contenido de un texto jurídico, mientras que la integración supone la ausencia de una disposición o texto que se pueda aplicar directamente a un caso concreto.

La interpretación se encuentra vinculada con el principio de legalidad y el de reserva legal, bajo la premisa de que no puede haber un tributo sin ley que lo establezca; sin embargo, se está consciente de que se pueden producir lagunas legales ya que el legislador no puede preverlo todo, y por ello, se debe acudir a la solución de las lagunas legales, lo que puede satisfacerse utilizando la analogía como los principios generales del derecho.

La utilización de la analogía en materia tributaria encuentra un obstáculo frente al principio de reserva de ley, en tanto que implica la creación de una norma que no proviene del legislador, sino del intérprete, de manera que no podrá exigirse un tributo en base a la analogía; de ahí que se le considere como un

²³⁷ Cfr. Artículo 14 LGTE.- Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

instrumento poco afortunado para combatir el fraude a la ley, en tanto éste implica dar un rodeo a la ley buscando la aplicación de normas previstas para supuestos diversos.

En relación al tema de la interpretación de las normas tributarias, México ha experimentado a lo largo de su historia diversas posturas, sobre el significado del contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.²³⁸

En una primera etapa, la doctrina mexicana concebían la idea de la interpretación restrictiva de las normas tributarias, sin embargo, actualmente dicho criterio se ha abandonado, dando paso a nuevos argumentos que han sido sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Primeramente es importante desentrañar el contenido del precepto en comento y distinguir entre la interpretación y la aplicación de las normas tributarias, lo cual es fundamental, ya que en términos de dicho artículo, lo que es “estricto” es la aplicación de las normas fiscales, sin embargo, antes de aplicarlas es necesario interpretarlas.

Así las cosas, la interpretación jurídica descansa en dos etapas, la primera relativa a la interpretación jurídica que tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual, debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la propuesta que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

²³⁸ Cfr. C.F.F. “Artículo 5. 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.”

Una vez concluida la etapa de interpretación, se aplicará a un caso específico la hipótesis normativa cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios, que se encuentran diseminados en el orden jurídico, y que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo y su aplicación, lo que no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general sino, únicamente, cuando se realiza su aplicación al caso concreto.

Entre los criterios de aplicación destacan:

a) Las hipótesis jurídicas que prevén excepciones, el intérprete debe darles una aplicación estricta, es decir, circunscrita a la situación específicamente regulada por el legislador; por lo que cuando la norma jurídica está prevista para regir una específica situación de hecho, el que pretenda aplicar la norma al caso concreto está constreñido a realizarlo únicamente en el caso de que se actualice esa o esas precisas circunstancias.

b) La ley especial prevalece sobre la general, una vez desentrañado el alcance de las normas general y especial que aparentemente regulan una misma situación, la especial será la aplicable al caso concreto siempre y cuando éste se ubique en la precisa hipótesis que se regula por ella, aun cuando pudiera encuadrar en lo dispuesto en la diversa norma general.

c) Cuando la ley no distingue no es dable al intérprete distinguir, precisado el alcance de la disposición solamente podrá aplicarse a los casos concretos que encuadran en ella, más no a situaciones que no se rigen por la misma.

d) Cuando el caso concreto constituye un supuesto contrario al previsto en la norma que contempla una específica consecuencia jurídica, tendrá lugar una aplicación opuesta de dicha consecuencia; procedimiento lógico conocido como interpretación en sentido contrario o "*contrario sensu*".

Existen diversos criterios para realizar esta segunda etapa de la interpretación de una hipótesis jurídica, debiendo destacar que la distinción en comento no queda en una mera apreciación teórica, pues trasciende a la aplicación cotidiana del derecho y tiene entre otras finalidades, distinguir entre los métodos que se utilizan en el procedimiento interpretativo abstracto cuyo objeto es desentrañar el significado de una norma jurídica y los criterios que orientan al procedimiento interpretativo concreto, el cual tiene como propósito aplicar al caso preciso la hipótesis jurídica cuyo justo alcance se fijó.

Al respecto, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha señalado que la aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador, 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.²³⁹

Así mismo, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que si bien es verdad que la primera aproximación del intérprete a la ley debe realizarse tomando como punto de partida su contenido literal o textual, ello no implica que pueda obligarse al juzgador a interpretar la norma siempre y en todos los casos a partir de su sentido literal cuando éste ofrezca una solución (cualquiera que sea), de tal forma que únicamente deba apartarse de ese sentido gramatical cuando la lectura respectiva genere incertidumbre. El juzgador puede apartarse del sentido literal de la norma, no sólo en el supuesto de incertidumbre. Así las cosas, sería la integración normativa, y no la interpretación jurídica, de las normas tributarias que establezcan los elementos esenciales de las contribuciones, la actividad

²³⁹ CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. (Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Diciembre de 2002 Tesis: 2a./J. 133/2002 Página: 238)

jurisdiccional que sí se encontraría limitada en nuestro sistema jurídico, en alguna medida, con base en los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y, principalmente, en las disposiciones legislativas en comento.²⁴⁰

De manera que para la interpretación de las normas tributarias es válido seguir métodos de interpretación tales como: la interpretación conforme; la interpretación causal y teleológica y la interpretación sistemática.

Conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, una vez efectuada la interpretación, se pasa a la etapa de aplicación de las disposiciones fiscales, debiendo aplicarse estrictamente aquellas que se refieran: a) cargas tributarias (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa); b) excepciones a las cargas y c) infracciones y sanciones.

En relación a la interpretación, Ruiz Almendral²⁴¹ opina que buena parte de los problemas de fraude a la ley son problemas de interpretación, y que gran parte de estos están relacionados con cuáles han de ser los términos en que se plantea la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado. Así la corrección de estos problemas se puede lograr mediante una correcta interpretación de las normas tributarias.

El problema de la interpretación de las normas tributarias se plantea con especial claridad cuando, en el diseño de los hechos impositivos, las normas reguladoras de los distintos tributos toman como referencia o indicio, actos o negocios procedentes de otras ramas del Derecho, fundamentalmente del privado, en la medida en que reflejen la capacidad económica que se pretende gravar u otra finalidad del tributo. Generalmente el Derecho Tributario anuda consecuencias a hechos previamente definidos por otros sectores del

²⁴⁰ INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. (Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Marzo de 2006 Tesis: 2a./J. 26/2006 Página: 270)

²⁴¹ Ruiz Almendral, Violeta. Ob. Cit. Pág. 23 y s.s.

ordenamiento, de ahí que no sea frecuente encontrar en éste ámbito la clásica norma que contempla y regula hechos y consecuencias jurídicas en su totalidad. Ésta estructura normativa permite en principio a los ciudadanos elegir la forma adecuada para llevar a cabo sus negocios, en el entendido de que, en función de la misma, la tributación podrá variar o incluso no llegar a producirse, porque no se ha realizado el hecho imponible.

5.2. La sustancia sobre la forma.

Uno de los conflictos más evidentes entre el Derecho privado y el Derecho Tributario nos advierte Ruiz Almendral,²⁴² reside en cómo deben interpretarse los conceptos privados utilizados en las normas tributarias.

Así, un tema polémico, es la utilización del criterio económico a la hora de interpretar las normas tributarias. La interpretación económica toma en cuenta la finalidad, el significado económico y la evolución de las circunstancias, lo que se concretiza en el principio denominado de la realidad económica, prevaleciendo ésta frente a la forma jurídica adoptada.

El objetivo de éste método para Pérez Arraiz²⁴³ es impedir que los contribuyentes basándose en fórmulas de Derecho privado eludan en todo o en parte la tributación. El método encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica y en que el legislador adopta como hechos imposables a situaciones económicas reveladoras de esa capacidad, de manera que las leyes tributarias tratarán de igual modo todo aquello que produzca los mismos efectos económicos.

Así las cosas, frente a la ley tributaria, quienes se encuentran en una posición igual, deben pagar lo mismo, de manera que, hay que prescindir de la

²⁴² Ídem.

²⁴³ Pérez Arraiz, Javier. Ob. cit. Pág. 101. En la línea de pensamiento de Navarro Coelho S.C.: Interpretación económica en Derecho Tributario. Prevalencia del contenido sobre la forma. Imposibilidad en el Derecho Brasileño del principio de legalidad. En R.D.F.H.P., no. 204, 1989, pp. 1445 y ss.

forma jurídica que las partes hayan otorgado a un determinado acto o negocio, y atender a si se ha realizado la operación económica que se pretendía gravar, eliminando así toda posibilidad entre la disociación de la finalidad económica alcanzada con la forma jurídica utilizada.

La doctrina alemana, nos refiere Pérez Arraiz,²⁴⁴ bajo la interpretación económica hace referencia a la necesidad de buscar la finalidad perseguida por el legislador tributario dando a los términos empleados por la norma un significado distinto al que se le da conforme al Derecho Civil.

El método de la consideración económica, para Ruiz Almendral²⁴⁵ es un mérito de la doctrina alemana, donde realizaron una completa disección del hecho imponible para poner de manifiesto la importancia de hallar y calificar la realidad económica subyacente que pretende someterse a gravamen.

La consideración o punto de vista económico en la interpretación de las normas tributarias no es más que una modalidad de la interpretación teleológica, refiere la citada autora,²⁴⁶ de manera que lo que se rechaza, es una interpretación desde el Derecho Civil o privado que rompa con la finalidad querida por la ley fiscal. Por ello, la doctrina germana ha afirmado la existencia de al menos las siguientes posibilidades en cuanto a la construcción de los hechos imponibles, que la norma tributaria tome como referencia una forma o transacción civil, o que no lo haga, limitándose a tener en cuenta el hecho económico subyacente a alguna forma civil. Debe analizarse tanto la correspondencia entre el hecho realizado por las partes desde la perspectiva de la consideración económica, como si la forma jurídico privada utilizada se corresponde adecuadamente con la definida en el hecho imponible.

²⁴⁴ Pérez Arraiz, Javier. Ob. cit. Pág. 103. En la línea de pensamiento de Falcón y Tella R. Interpretación económica y seguridad jurídica, en crónica tributaria, No. 68, 1993. Pág. 27.

²⁴⁵ Ruiz Almendral. Ob. Cit. Pág. 30 y s.s.

²⁴⁶ En el mismo sentido Cfr. Ob. Cit. García Novoa, Cesar. La cláusula... pág. 222.

En el derecho español Pérez Arraiz²⁴⁷ estima que esta teoría tiene una difícil recepción, en tanto que convierte al intérprete en legislador, al considerar la capacidad económica que se quiso someter a tributación como un criterio más de interpretación.

Bajo el principio de seguridad jurídica, sólo cuando se realiza el hecho imponible se aplica la ley tributaria, y ese hecho no es determinado por meras razones económicas, ya que pueden existir hechos imponibles vacíos de objeto económico, sin embargo la ley se aplica a estos, gravando objetos económicos distintos a los que el legislador pretende gravar. El intérprete no puede sustituir la voluntad del legislador al aplicar la norma, sino sólo desentraña el contenido de la misma.

Otra alternativa es la figura de la sustancia sobre la forma, a través de la cual debe prevalecer la realidad económica, evitando un uso abusivo de la forma, vinculada con la figura de la *step on transactions* que implica seguir todos los pasos de una transacción con el objeto de descubrir la intención real detrás de los negocios complejos. Ésta doctrina, nos recuerda Hallivis Pelayo²⁴⁸, se asocia generalmente con los sistemas de derecho anglosajón, precisando que la forma alude a un concepto legal y apunta a un ropaje jurídico que adopta una operación determinada, mientras que la sustancia se refiere al sustrato económico de la operación.

En relación a la sustancia sobre la forma, García Novoa,²⁴⁹ siguiendo las líneas de pensamiento de Pistone, cuestiona la aplicación práctica de ésta doctrina por la Administración, en tanto que no se encuentra plasmada en una norma jurídica, pues ello plantea problemas de seguridad jurídica.

²⁴⁷ Pérez Arriaz. Ob. Cit. Pág. 105.

²⁴⁸ Hallivis Pelayo Manuel. Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios. México, D.F. 2011, Editorial Porrúa, págs. 246 a 250. En las líneas de pensamiento de Alejandro Altamirano. La regla del “*substance over form*” y la influencia del derecho anglosajón sobre el derecho argentino, Capítulo XII de interpretación económica de las normas tributarias. Coordinador José Osvaldo Casás. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, octubre de 2004, Págs. 57 y 58.

²⁴⁹ García Novoa, Cesar. Ob. cit. La cláusula... pág. 219. En las líneas de pensamiento de Pistone, Pascuale. Abuso del *Diritto ed elusione fiscale*. Pág. 72.

En relación con éste tema, en el año de 2005, el Titular del Ejecutivo Federal Mexicano, presentó una iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación, consistente en la adopción del principio de la "preeminencia del fondo sobre la forma".

Ésta iniciativa²⁵⁰ se justificó en la necesidad de lograr que las disposiciones de Derecho Fiscal se aplicaran atendiendo fundamentalmente al fondo, con el propósito primordial de evitar que los contribuyentes realizaran actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto fuera reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.

Se dijo en ese momento que la ausencia de la preeminencia del fondo sobre la forma en la legislación fiscal mexicana ha impedido interpretar y aplicar debidamente sus disposiciones para contrarrestar esas prácticas artificiosas, lo que ha motivado el incremento de su realización en perjuicio del fisco federal.

De manera que siguiendo la tendencia internacional, se consideró necesario establecer reglas de interpretación para aquellos actos que tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos habituales, y están dirigidos a eludir normas y obligaciones tributarias que de otra forma no se alcanzarían.

El principio de preeminencia del fondo sobre la forma tiene como propósito asegurar un trato fiscal igual para los actos de igual contenido económico, pero con distinta configuración formal; principio que se propuso incluir en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene reglas de interpretación,

²⁵⁰ Cfr. Iniciativa del Ejecutivo Federal, del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales. México, Distrito Federal, a 5 de septiembre de 2005; gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>.

para establecer que cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

En el texto de la referida iniciativa se señaló que no basta con que se trate de un acto artificial o impropio, sino que necesariamente deberá producir efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados, y que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los mismos, consistan en un beneficio fiscal, el que deberá específicamente consistir en: la disminución de la base o del pago de una contribución o la determinación de una pérdida fiscal en cantidad mayor a la que legalmente corresponda, la obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

Al analizar ésta iniciativa, la Cámara de Diputados de la LIX legislatura determinó desecharla, bajo el argumento de que se trata de normas complejas que pueden generar dificultades en su aplicación,²⁵¹ por lo que propuso una nueva redacción al texto del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación al reconocer la necesidad de establecer en el ordenamiento tributario mexicano una norma que permita que en la aplicación de las disposiciones fiscales prevalezca el fondo sobre la forma, como un principio de interpretación general que produzca efectos tanto en beneficio de erario federal como del contribuyente.

Los legisladores sostuvieron la conveniencia de incorporar el principio de prevalencia del fondo sobre la forma en la aplicación de las disposiciones fiscales, determinando que cuando la ley se aplicara a hechos en los que se adoptaron formas jurídicas inadecuadas que únicamente tuvieran como efecto la eliminación

²⁵¹ Cfr. Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados de la LIX legislatura. gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>.

o disminución de obligaciones fiscales, la obligación fiscal nacería con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos, sin que se entendiera por ello una interpretación extensiva.

Es importante destacar que el contribuyente podría demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo caso no se aplicarían las consecuencias mencionadas.

Tres son los elementos que necesariamente deberían concurrir para su aplicación. El primero de ellos es que se esté en presencia de formas jurídicas inadecuadas, es decir, formas jurídicas inusuales, anómalas o infrecuentes para la obtención de un resultado económico. El segundo elemento, es que las formas jurídicas adoptadas sólo tengan como finalidad un ahorro fiscal, y tercero la ausencia de motivos económicos válidos diversos al ahorro tributario. La falta de alguno de los elementos citados provoca que la norma no se aplique.

Al remitirse dicho dictamen a la Cámara de Senadores, la propuesta fue desechada bajo el argumento de que los vocablos: “artificiales o impropios, idóneos o apropiados” implican una alta subjetividad por parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona los interprete a su manera, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica, puesto que, cualquier interpretación jurídica que realicen los contribuyentes obligados por la norma, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente, que en un caso determinado debe prevalecer "el fondo sobre la forma", incertidumbre que se torna más grave cuando la autoridad no ha ejercido sus facultades revisoras sin que ésta hayan caducado, ni el crédito prescrito, ya que en tal supuesto, las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas.

Por lo anterior, se consideró que el texto propuesto implicaba dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recharacterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial.

5.3. Actuación del Legislador.

La actividad legislativa en el combate a la elusión se puede lograr a través de configurar hechos imponibles con rasgos genéricos, esto es, introduciendo caracteres singulares que individualicen todas las posibles manifestaciones, de manera que, la obligación contributiva nacerá cuando se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma.

La crítica a esta alternativa, no señala Pérez Arraiz, recogiendo la opinión de Blumenstein, es que la misma no escapa al problema de que se graven hechos que no haya querido o no haya previsto el legislador y de que si bien puede reducirse el fraude a la ley, esto no lo elimina.²⁵²

Igualmente, la configuración de presunciones, es una forma indirecta para evitar el fraude, a través de ellas el legislador presume en ocasiones, que se realiza el presupuesto de hecho, cuando se realiza un acto que sin tener los requisitos tipificados por el hecho imponible consiguen los mismos resultados.

Las presunciones tienen aplicación en el campo de la determinación de elementos de hecho desconocidos o de difícil precisión en la relación tributaria. Las presunciones pueden ser absolutas y relativas.

Si bien las presunciones absolutas combaten el fraude a la ley, presentan la problemática de fijar los límites al legislador a fin de evitar arbitrariedades e injusticias, además de cuestionarse su constitucionalidad en la medida en que no

²⁵² Pérez Arraiz Javier. Ob. cit. pág. 23. En la línea de pensamiento de Blumenstein, E. *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 26.

se permita la posibilidad de probar lo contrario. Por lo que hace a las presunciones legales relativas presentan la ventaja de revertir la carga de la prueba al contribuyente.

Otra alternativa es la formulación de ficciones. Desde el punto de vista técnico jurídico, la ficción es una creación del legislador, a través de la cual se crea una verdad jurídica distinta a la real, permitiendo al legislador atribuir efectos jurídicos a hechos o a realidades que de otra forma sería imposible atribuir.

Por ello, suscribiendo las ideas de González Sánchez, Pérez Arraiz²⁵³ ha afirmado que la mejor forma de combatir el fraude a la ley, se da en la fase de elaboración de las normas, de ahí que, se utilicen instrumentos que tienen dos puntos en común: el primero gira en torno al conflicto entre la forma jurídica y el contenido económico relacionado con las formas del Derecho Privado, y el segundo, confían en soluciones basadas en la interpretación de la norma.

5.4. Actuación de la Administración Tributaria.

En la fracción I del artículo 33 del CFF, como una medida para combatir tanto el fraude a la ley, como la evasión fiscal, se ha establecido la figura denominada “prácticas fiscales indebidas”,²⁵⁴ cuyo propósito es dar a conocer los criterios de la autoridad administrativa, respecto de algunos temas que se consideran abusivos por parte de los contribuyentes.

Además, se han vinculado estos criterios con un nuevo un tipo de infracción vigente a partir del año de 2008 y en el que se pretende sancionar la

²⁵³ Ídem, pág. 79. En la línea de pensamiento de González Sánchez, M. El Fraude a la Ley en materia tributaria. Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1993, p. 42.

²⁵⁴ El fundamento de las prácticas fiscales indebidas se encuentra previsto en el inciso h) del artículo 33 del CFF, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

...

responsabilidad que recae sobre terceros²⁵⁵ que asesoren, aconsejen o presten servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, considerando como agravante el que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del ordenamiento tributario citado; con lo cual, se pretende inhibir a quienes proponen el uso de éstas figuras a fin de que desistan en su recomendación de aplicarlas.

Conclusiones.

Desde mi punto de vista, la elusión en materia fiscal se identifica con el fraude a la ley, y es diverso de las figuras de economía de opción, abuso del derecho, negocio indirecto y la simulación, que hemos analizado en el presente capítulo.

Si bien es cierto que la figura del fraude a la ley no se encuentra expresamente regulada en la legislación mexicana, ello no ha sido obstáculo para que el legislador haya adoptado algunas medidas antiabuso para combatirla, las que son de aplicación en el campo del derecho interno como en el campo del Derecho Tributario Internacional.

²⁵⁵ Cfr. CFF. Art. 89. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

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

Por su parte la sanción a la infracción establecida en el artículo 89, se encuentran previstas en el artículo 90, el cual establece: Se sancionará con una multa de \$35,000.00 a \$55,000.00, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89 de este Código.

En los supuestos señalados en la fracción I del artículo citado, se considerará como agravante que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código. En este caso, la multa se aumentará de un 10% a un 20% del monto de la contribución omitida, sin que dicho aumento exceda del doble de los honorarios cobrados por la asesoría, el consejo o la prestación de servicios.

No se incurrirá en la agravante a que se refiere el párrafo anterior, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

En cuanto a la aplicación de la figura de la analogía, ésta resulta compleja en materia tributaria, en tanto representa un choque frontal a los principios de reserva legal y seguridad jurídica.

Me parece un acierto los criterios que en materia de interpretación tributaria ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con los cuales se ha superado el añejo criterio de interpretación restrictiva de la norma tributaria.

En cuanto a la implementación de la figura de preeminencia del fondo sobre la forma, si bien en su momento, fue válida la posición adoptada por el legislador mexicano, de no incluir esta figura en nuestro Código Fiscal de la Federación en razón de los problemas de inseguridad jurídica que ello provocaría, por el desconocimiento de la materia tributaria, además de abrir la puerta a las tentaciones de la arbitrariedad por parte de los funcionarios de la Administración; dado que la misma es una medida antielusiva empleada internacionalmente, la misma, tarde o temprano deberá aplicarse en nuestro país, debiendo el legislador tener mucho cuidado en su adecuada regulación, para evitar en la medida de lo posible, problemas en su aplicación práctica.

CAPITULO 4

LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA.

La simulación, como vimos en capítulos anteriores, según Ferrara,²⁵⁶ tiene tres características:

- Una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación.
- El acuerdo simulatorio entre las partes o entre el declarante y el destinatario de la declaración, en los negocios unilaterales recepticios (formalizado en una contradecларación)
- El fin de engañar a los terceros extraños al acto.

Descubierta la simulación, el negocio falso o aparente se deja de lado como cobertura engañosa, eliminando la máscara o disfraz, lo que produce la caída de la apariencia de la relación negocial creada, y provoca que el negocio disimulado sea válido, cuando es verdadero y lícito, y observa las formalidades que la ley exige conforme a su naturaleza.

La simulación desde el punto de vista fiscal, para Tulio Rosembuj²⁵⁷ es una actividad ilegal mediante la cual, el contribuyente en vez de escoger entre alternativas válidas para desarrollar una actividad empresarial, pretende elegir una, cuando de hecho realiza otra, con el único fin de darle una apariencia errónea a tal operación y beneficiarse del tratamiento fiscal aplicable a la que “simula” estar realizando, y que no es aplicable a lo que en realidad está llevando a cabo, lo que se presenta bajo alguno de los siguientes supuestos:

²⁵⁶ Cfr. Punto 3 del capítulo I del presente trabajo.

²⁵⁷ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 232.

- Situaciones en las que el contribuyente disfraza o esconde los verdaderos derechos y obligaciones que ha creado. (Acto simulado)
- Situaciones en las que el contribuyente no tiene la intención de cumplir ni de hacer cumplir los derechos y obligaciones que ha creado. (Acto simulado)
- Situaciones en las que la forma jurídica que reviste a una operación realizada por el contribuyente, es diferente a la substancia económica de dicha operación.

La simulación tributaria, se circunscribe al plano tributario, en el que desde su origen es un comportamiento ilícito que crea perjuicios no sólo a terceros de buena fe, sino que su principal objetivo es inducir a engaño a la Hacienda Pública, utilizando el soporte y auxilio de medios jurídicos, como formas de ocultación de la verdad realizada.

Al referirnos a la simulación tributaria, Rosembuj²⁵⁸ señala que ésta es de indudable matriz civil, por lo que debe ser entendida, tal y como la reconoce el Derecho Civil, por lo que cuando la norma tributaria emplea la figura de la simulación, su concepción técnica nos lleva a la doctrina del Derecho Civil, sin que ello suponga la remisión al Código Civil.

En efecto, la simulación es una institución de Derecho Civil, y dado que no existe una redefinición para efectos fiscales, ello produce a un reenvío técnico a la configuración Civil que le es propia, considerando que se trata de un concepto estrictamente jurídico y con características claramente definidas.

Sin embargo, en opinión de Rosembuj,²⁵⁹ hay una relación de neutralidad recíproca entre la norma civil y la fiscal: pues por un lado, el acto o negocio

²⁵⁸ Ídem.

²⁵⁹ Ídem. 266 a 271.

jurídico simulado, no es nulo desde la perspectiva civil cuando se desvela su naturaleza jurídica tributaria, y por otro, si el acto o negocio jurídico no es civilmente válido, la norma tributaria prescinde de los efectos que puedan afectarlo y lo sujeta al tributo, dado que los particulares han aceptado los efectos del mismo. La invalidez civil carece de repercusión tributaria, así como la simulación civil no determina, en sí misma, la realidad de lo actuado en términos civiles, en tanto que tributariamente se atiende a la realidad económica del acto y la capacidad de tributación que del mismo se desprende.²⁶⁰

Es muy importante señalar que la simulación tributaria sólo aplica respecto de la denominada “simulación negocial”, lo que implica que la simulación tributaria sólo puede presentarse a través de actos y negocios jurídicos, quedando fuera los hechos jurídicos, los cuales deberán ser analizados bajo otras figuras.

Así las cosas, Rosembuj²⁶¹ nos recuerda que la simulación negocial existe, cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya sea contrario a la existencia (simulación absoluta), ya sea de otro tipo de negocio (simulación relativa).

1. Los hechos jurídicos vs la simulación.

En materia tributaria, se busca que la realidad prevalezca sobre la apariencia en cuanto se refiere al acto o negocio efectivamente realizado por las partes.

²⁶⁰ En el mismo sentido, Ruiz Almendral, Violeta. Ob. cit. pág. 23 y s.s. señala que para la ley tributaria no es importante averiguar la naturaleza jurídica del negocio o la forma jurídica en concreto, tal y como se configura en el derecho privado, sino interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en la misma cumple la forma jurídica en concreto. Paralelamente debe examinarse también la finalidad de dicha forma desde el Derecho Privado.

²⁶¹ Rosembuj. Ob. cit. en las líneas de pensamiento de F. de Castro, El negocio jurídico, Madrid 1985, pág. 285.

Esta premisa es recogida, tal cual, por el ordenamiento tributario español,²⁶² su fundamento se basa en que ante la ley tributaria, lo relevante es el acto o negocio efectivamente realizado, y al cual se aplica el hecho imponible, por lo que frente a éste último, el hecho de la simulación no difiere de cualquier otro, aun cuando sea aparente en términos absolutos o relativos.²⁶³

Ahora bien, como ya se advertía, los hechos no pueden ser calificados de simulación; por lo que sólo los actos y negocios jurídicos están en el ámbito de la simulación fiscal, en consecuencia, todo lo que no se califique y pruebe como simulación, se ubicará en el campo del fraude de ley si son lícitos, o bajo otra figura, sin son constitutivos de algún tipo de infracción.

Adicionalmente hay que tomar en cuenta la intencionalidad fraudulenta al simular el acto o negocio frente a la Hacienda Pública, situación que excluye a los hechos jurídicos.

No debemos pasar por alto que cuando hay un acuerdo de simulación, al descubrirse la máscara, queda al descubierto el acto o negocio disimulado, resultado del acuerdo los varios sujetos que intervienen; acuerdo que es fuente de efectos jurídicos tanto entre las partes, como ante terceros, y particularmente ante la propia Administración Tributaria, quienes resultan afectados, de ahí que la simulación sólo puede producirse en actos o negocios jurídicos.

En la simulación, sea absoluta o relativa, se fabrica por las partes un negocio jurídico, con el fin de producir en la Administración Tributaria, un juicio irreal sobre los efectos concretos de éste acto o negocio, el que nace del acuerdo

²⁶² Cfr. LGTE vigente. *Artículo 16* Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

²⁶³ Sobre el ordenamiento en comentario, Pont Clemente. Señala que el artículo 16 de la LGTE pasa primero por determinar la existencia de la simulación, sea absoluta o relativa. Ob. cit. Pág. 152.

de voluntades de éstas, con la finalidad, si bien no exclusiva, pero si preponderante, de evitar el hecho imponible previsto en la ley, por tanto, al combatirse la simulación, una vez demostrada la realidad jurídica efectivamente realizada entre las partes, ello necesariamente nos conducirá a aplicar el hecho imponible cuya realización pretendió evitarse mediante la simulación.

Por ello, para descubrir la simulación, la calificación de los hechos se convierte en herramienta fundamental, pues a través de ésta calificación, se busca desmentir la apariencia creada para acceder al contenido de la realidad jurídica que se construyó artificiosamente a fin de evitar el hecho imponible.

La calificación tiene por propósito determinar la realidad jurídica que correctamente corresponde, partiendo de los efectos jurídicos producidos, y tomando en cuenta los actos del contribuyente, particularmente el acuerdo de simular y lo que se simula; prescindiendo de la apariencia de los actos ejecutado, para atender sólo a los hechos efectivamente realizados por las partes en función de la realidad jurídica y los efectos jurídicos producidos,²⁶⁴ en otras palabras, la calificación de los hechos se centra en buscar la coincidencia entre la voluntad de las partes y la causa del negocio realizado, opina Pont Clemente.²⁶⁵

Respecto del “acuerdo de simular”, y a través de pruebas directas o indirectas, valoradas con base en la experiencia y la práctica,²⁶⁶ deben probarse los motivos y la finalidad simulatoria, de manera que una vez determinados los

²⁶⁴ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 239. Th. AFSCHIRFT, L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique, Pág. 349.

²⁶⁵ Cfr. Ob. Cit. Pont Clemente. Pág. 149.

²⁶⁶ Ver: PRESUNCIÓN JURÍDICA. SU NOCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. En materia tributaria, la finalidad de establecer presunciones por parte del legislador radica, precisamente, en el hecho de que, en aquellas situaciones en las que, por la dificultad de la autoridad de probarlas, y a fin de controlar prácticas de evasión y elusión de impuestos, deben recogerse experiencias derivadas de prácticas que se dan con un cierto margen de generalidad o reiteración, lo que se conoce como "máximas de experiencia" que, dada su idoneidad, el legislador las positiviza, recogiendo en el texto con ese carácter. Así, la presunción jurídica constituye un juicio lógico del legislador o del Juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos. Dicha figura se integra, en todo caso, por tres elementos esenciales, a saber, una afirmación base, otra presumida y el enlace o nexo. El primero se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; el segundo es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir del hecho base, una vez verificado y, el tercero, consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida. Visible en: 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3; Pág. 2027.

efectos y resultados jurídicos de la operación efectivamente realizada, se procederá a la recalificación de estos, determinando la realidad de la naturaleza de la relación jurídica para clasificarla en una de las categorías jurídicas existentes.²⁶⁷

2. La calificación de los actos y negocios simulados.

La calificación²⁶⁸ de los actos y negocios simulados, tiene por propósito la identificación de la norma que le es aplicable, atendiendo a la realidad jurídica, apartándose de los efectos económicos de los actos realizados, en razón de que el hecho imponible gravado, siempre es un hecho jurídico, nunca un hecho cuyos efectos jurídicos se producen con independencia de que sus autores hayan querido o no tales resultados, e independientemente de las formas jurídicas utilizadas.

La existencia de la simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, a través de la calificación de

²⁶⁷ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 241. En las líneas de pensamiento de H. Capitant, Vocabulaire Juridique, Paris, 1936, p. 397.

²⁶⁸ Cfr. Delgado Pacheco, Abelardo. Las Normas Amtielusión en la Jurisprudencia Española. España 2004. Editorial Thomson Aranzadi. Pág. 24. Bajo El principio de calificación que recoge el ordenamiento tributario es de carácter general conforme al cual los negocios son lo que responde a su verdadera naturaleza y no lo que las partes afirman o manifiesta. Ahora bien, desde el punto de vista estrictamente tributario, este principio ofrece dos aspectos: a) La calificación ha de entenderse referido únicamente a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio. Naturaleza jurídica que tendrá la naturaleza jurídica que le corresponda conforme a las normas civiles o mercantiles que le sean aplicables, así un contrato no puede tener una naturaleza jurídico tributaria diferente de aquella que le corresponde desde el punto de vista civil, mercantil o laboral. Dicho en otras palabras, el principio de calificación debe aplicarse desde la perspectiva de la unidad del ordenamiento jurídico y la coherencia de las categorías jurídicas generales. De manera que la Administración tributaria o cualquiera que aplique el ordenamiento jurídico no puede constituir calificaciones jurídicas supuestamente propias del ordenamiento tributario al margen de las que resulten del ordenamiento jurídico más inmediatamente aplicable. b) El principio de calificación enfrenta problemas cuando se enfrenta a actos o negocios sucesivos o simultáneos, realizados con un propósito unitario o predeterminado, conocido como *step transactions*, utilizada en la terminología anglosajona, para referirse a los actos o negocios que merecen una calificación unitaria o que atiende al propósito final realmente perseguido por las partes. El principio de calificación va a servir para levantar el velo del complejo negocial, prescindiendo de la naturaleza propia de cada acto o negocio individualmente considerado para así establecer la naturaleza del conjunto de estos negocios o del negocio que resulte efectivamente de ese conjunto.

Para González García los hechos objeto de calificación en la LGTE son tres: 1º El fraude a la ley, que esencialmente consiste en esquivar el hecho imponible más gravoso o indeseable (norma defraudada) que naturalmente contemplaba la operación realizada, sirviéndose de normas inadecuadas, pero más beneficiosas, para obtener los fines deseados (norma de cobertura); 2º El negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y 3º la simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes. Cfr. González García Eusebio. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi. Pág. 31.

los hechos, lo que implica, en opinión de Rosembuj,²⁶⁹ que la calificación consiste en la subsunción de los hechos en el esquema de la ley; operación que es de la máxima importancia dado que de la calificación de los hechos depende la norma que será aplicada.

Esto significa, que la Administración al determinar el propósito del acto o negocio jurídico aparente, primero, debe fijar su realidad jurídica, y segundo, determinar el marco legal que efectivamente le corresponde, atendiendo a su categoría jurídica,²⁷⁰ por ello es que la calificación de los hechos es más que una mera descripción de estos, es una actividad esencialmente jurídica, en la que el sujeto calificador debe ceñirse a los efectos jurídicos del acto o negocio efectivamente concluido entre los interesados, con independencia de las formas, o denominaciones que les hayan atribuido, bien sean equivocadas o aparentes; partiendo de la idea de que dichos medios jurídicos no fueron efectivos, por lo que es necesario calificarlos, en tanto que fueron diferentes a los que por su eficacia se produjeron.

En el análisis tributario de la simulación, debe atenderse exclusivamente a realidad jurídica construida por los contribuyentes, y no a la que se pretende fingir o aparentar, y a partir de éste análisis, comprobar si se ha realizado alguno de los presupuestos tipificados en la ley como hecho imponible, por lo que el objeto de la calificación será valorar los actos y negocios jurídicos, conforme a los motivos que los inspiraron y que se contienen en el “acuerdo de simulación”, los que servirán para determinar los efectos realmente queridos por las partes, y al mismo tiempo, determinar la existencia de evasión del hecho imponible realizado.²⁷¹

²⁶⁹ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 266. En las líneas de pensamiento de Perelman, Lógica jurídica, nueva retórica, Milano, 1979, Pág. 67.

²⁷⁰ Para Pont Clemente, la norma de calificación sólo será aplicable en el caso de actos o negocios en los que se produzca la existencia de la simulación, esto implica que sólo cuando se haya llegado a la conclusión de un acto o negocio simulado podrá aplicarse aquella norma tributaria que grave el hecho imponible efectivamente realizado por las partes. Cfr. Pont Clemente. Ob. Cit. Pág. 149.

²⁷¹ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 270. En las líneas de pensamiento de Delahaye, ob. cit., p. 25: «hay infracción a la ley fiscal, ya que ésta no grava el acto aparente, que es falaz, sino el acto realmente efectuado».

En consecuencia, cuando la simulación se produce, se deberá cotejar la realidad jurídica creada en el marco del acuerdo de simulación, con el propio acto o negocio simulado, a fin de identificar el verdadero negocio puesto en práctica por los interesados para someterlo a tributo, lo que implica la necesidad de desmontar y descubrir construcciones formales de alto grado de complejidad.

El hecho imponible efectivo, es aquél hecho o circunstancia que real y verdaderamente realizaron los particulares, con independencia de las formas como lo documentan, por ello en la calificación de lo simulado, sólo se toman en cuenta los actos y negocios jurídicos, por ser estos los que sirven de apoyo para evadir al hecho imponible previsto en la ley, a fin de determinar cuál es el que en realidad se lleva a cabo.

Finalmente para Rosembuj²⁷² el concepto de acto se puede analizar bajo dos connotaciones: a) atendiendo a la voluntad de los participantes (acuerdo simulatorio) y b) el instrumento o documento que lo refleja.

2.1. El acuerdo de simulación.

A través de la calificación del acto, lo que se busca es que aflore el contenido del “acuerdo de simular” entre las partes, el que emergerá sobre la apariencia que le da forma, con lo que se permite restablecer, desde el punto de vista tributario, la realidad efectiva del acto o negocio simulado. Descubrir la verdad del acto o negocio, significa la eliminación de la mascarada de apariencia; y al mismo tiempo, el reconocimiento de la otra verdad que fue oculta para engañar, y que se contiene en el acuerdo entre las partes, que es donde radican los motivos, la *causa simulationis*,²⁷³ es decir, el por qué y para qué de la simulación.

²⁷² Rosembuj. Ob. Cit. pág. 279.

²⁷³ Al respecto Pont Clemente señala que la Administración tributaria podrá alegar la existencia de un motivo fiscal como causa de la simulación, debiendo tener claro que la existencia de un motivo fiscal no es sino una presunción más y que los indicios de simulación no operan en forma aislada. Ob. Cit. Pág. 149 y s.s.

Los actos o negocios simulados impiden que se desarrollen los efectos jurídicos del hecho imponible que corresponden al acuerdo efectivo y verdadero celebrado entre las partes; de ahí que simular señala Rosembuj²⁷⁴ es evadir, que no eludir, esquivando la aplicación de la norma tributaria.

La causa simulatoria tributaria, consiste en el incumplimiento intencional de la deuda tributaria, válidamente originada por la realización del hecho imponible, de ahí que, en la línea de pensamiento de Hensel,²⁷⁵ Rosembuj considera a ésta como un medio dirigido a la evasión fiscal,²⁷⁶ en tanto que pretende escapar de los efectos de la obligación tributaria que ya se produjo o de la que debería nacer al comprobarse el hecho imponible evitado por la operación simulada.

Es importante recordar que ante la norma tributaria, generalmente es irrelevante la voluntad jurídica del autor o autores del acto o negocio jurídico, sin embargo, frente a la presencia de la simulación, está voluntad se torna muy relevante, en tanto que para simular, nos recuerda Rosembuj,²⁷⁷ suscribiendo las ideas de Fiandaca-Musco, es necesario un comportamiento fraudulento que disponga de un aparato documental contrario a la realidad, a fin de lograr propósitos principalmente tributarios, de manera que la simulación se establece con propósito de evitar el hecho imponible gravado por la ley.

Adicionalmente debe considerarse que el hecho imponible no se origina del acto o negocio simulado, sino del contenido en el acuerdo de simulación, oculto atrás del acto o negocio simulado, el que las partes convinieron en disfrazar, con fines de evasión, para hacer creer que ciertos actos o negocios son existentes, cuando en realidad no lo son, aun cuando son percibidos como reales como consecuencia de la apariencia engañosa que se crea para ocultar el acuerdo efectivo y verdadero.

²⁷⁴ Rosembuj. Ob. Cit. pág. 279.

²⁷⁵ Cfr. Hensel, Alberto. Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid España 2005. Editorial Marcial Pons. Pág. 230.

²⁷⁶ Rosembuj. Ob. Cit. pág. 234.

²⁷⁷ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 277 y sigs. En la línea de pensamiento de Fiandaca-Musco, Problemi di Diritto Penale Tributario, Milano, 1990, p. 165.

Así, en síntesis, puede señalarse que en la materia tributaria, cuando se hace referencia a la simulación, ésta es entendida como: la construcción,²⁷⁸ el montaje, el aparato, o el mecanismo idóneo para mostrar a la Hacienda Pública un indicador irreal de forma, con el objetivo de que el verdadero acuerdo entre los particulares quede oculto,²⁷⁹ con la finalidad exclusiva de evitar la realización el hecho imponible aplicable, a través de la apariencia creada por el acuerdo de simular.

2.2. Los instrumentos de la simulación.

Por cuanto al instrumento o documento que lo refleja, la calificación por parte de la Administración Fiscal, es susceptible de hacerse tanto a documentos (forma los actos) como a sus contenidos (actos jurídicos), con una amplitud máxima, que se extiende no sólo a los documentos de exclusiva relevancia fiscal, ejemplo las facturas, sino también, aquellos cuya trascendencia tributaria es directa, entendido esto último, como cualquier tipo de documento que origina una apariencia de realidad tributaria que no existe.

Desde la óptica de la forma del documento, el análisis incluye cualquier instrumento apto para recibir, conservar y transmitir una determinada realidad con trascendencia tributaria, y por tanto, las declaraciones fiscales de cualquier naturaleza, la documentación contable y registral, lo que incluye a los elementos complementarios, accesorios o preparatorios del acuerdo de simulación, en tanto que cualquiera de éstos constituyan una prueba de hechos con efectos tributarios.

Así el documento objeto de análisis, es cualquier representación reveladora de hechos o declaraciones de voluntad, con aptitud para recibir, conservar o transmitir la realidad a la que se refiere o describe, en tanto que, el uso de un documento supone que éste sirve concretamente para la realización de la

²⁷⁸ Cfr. García Novoa, Cesar. Ob. cit. La Cláusula antielusiva... pág. 159 y s.s.

²⁷⁹ Cfr. Ruiz Almendral, Violeta. Op. cit. Pág. 115.

simulación como disfraz de la apariencia engañosa ante terceros e involucra la cooperación necesaria entre los interesados para que sea el vehículo de simulación.

Cabe señalar que para que exista la simulación, la forma es esencial, en tanto que es el vehículo en el que se expresa la voluntad aparente de las partes, nunca la real, y está destinada a que los terceros creen exactamente lo contrario, de ahí que la simulación tiene como condición preliminar la existencia formal de un acto o negocio, que constituye el punto de partida para que la Administración pueda alegar que éste es ficticio, debiendo además probarlo, gozando el contribuyente por su parte del derecho de contradicción para defender que el acto o negocio no sólo es forma, sino que existe realmente.

La utilización del documento constituye un presupuesto de la simulación, con efectos de carácter general, desde el momento de su nacimiento público (ante fedatario público o registral), y por su uso posterior por parte de los simulantes, en tanto que lo integran como justificante de su situación tributaria en su sistema contable o registral, y lo presentan como real y efectivo ante la Hacienda Pública, o incluso para emitir o expedir documentación (falsa) partiendo del negocio simulado utilizado.

En esa tesitura, la simulación tributaria consta de dos etapas, la primera relativa a la producción del documento como primer acto de la representación engañosa y su utilización por los sujetos involucrados para fines de evasión fiscal; y la segunda, en la que la simulación se convierte en medio fraudulento para cada uno de los participantes, en tanto que es empleada para que una o ambas partes reproduzcan y multipliquen los efectos de lo simulado en su propia y particular esfera tributaria.

Es importante señalar que las formas jurídicas adoptadas voluntariamente por las partes, no vinculan a la Administración; para la ley estas formas sólo son calificadas como hechos que producen efectos jurídicos, los que sí interesan al

ordenamiento, afirma Rosembuj,²⁸⁰ con independencia de lo querido por quienes realizaron el acto o negocio jurídico: así, no es la manifestación de voluntad lo que se prevé el hecho imponible, sino el evento que se realiza y que está contemplado en él o por él, y haciendo propias las ideas de Giannini la realidad que sucede.

Así, una vez determinada la realidad jurídica, la Administración puede recalificar aquellos actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes, con independencia de su forma o denominación, en base al hecho imponible previsto en la ley, y atendiendo a los efectos jurídicos que se desprende de los actos o negocios jurídicos llevados a cabo, para determinar, cómo es que éstos encajan en la hipótesis normativa tributaria.

2.3. La recalificación.

En la calificación de los actos y negocios jurídicos simulados, se busca identificar exclusivamente los puntos de conexiones reales y efectivos que entran en relación con el hecho imponible previsto en la ley, y el elemento intencional presente que consiste en evitar el tributo mediante la simulación.

El resultado de la actividad de calificación, puede provocar dos consecuencias:

- a) La corrección de las formas jurídicas empleadas y la comprobación de los efectos jurídicos propios de la situación que las partes autorregulan, existiendo coincidencia entre los motivos del acto o negocio jurídico y su apariencia, lo que no implica una situación de simulación.
- b) O, la recalificación de las formas jurídicas en forma diversa de como lo hicieron los contribuyentes, y por tanto, su encuadramiento normativo en

²⁸⁰ Rosembuj. pág. Ob. cit. 274 a 275. Retomando el pensamiento de M. S. Gianini, Diritto Administrativo, vol. I, Milano, 1970, p. 522: «una realidad que tiene una historicidad individualizada».

la categoría de la simulación, así como la consecuencia específica de la infracción y sanción tipificada que sea aplicable.

Para la materia tributaria, la calificación debe basarse en los efectos jurídicos de los actos realizados por los particulares, en tanto que el determinar la naturaleza de la forma jurídica y adecuarla al hecho imponible, encuentra su fundamento en el establecimiento de la realidad jurídica, tomando en cuenta además que la realización del hecho imponible no depende de la manifestación de la voluntad de los contribuyentes, sin que éste hecho, en cumplimiento del principio constitucional de proporcionalidad, atiende al indicador de capacidad económica que produce los efectos jurídicos previstos en la ley, y que al realizarse, da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

Si bien, la calificación de los hechos, alegación y prueba de la simulación, corresponde a la Administración, esta se debe ceñir estrictamente a la simulación de los actos o negocio jurídico; sin que la Administración deba acudir a los tribunales civiles, en tanto que la misma se limita, como actuación de calificación que es, a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que en opinión de García Novoa²⁸¹ y de Pont Clemente²⁸² nunca podrá tener efectos más allá de lo estrictamente tributario.

Sin embargo, no se puede pasarse por alto, nos advierte Rosembuj,²⁸³ que la simulación forma parte de la categoría de los negocios jurídicos anómalos, que si bien van dirigidos a evitar ilegalmente las consecuencias del hecho imponible, no necesariamente son simulados, por lo que se debe tener cuidado frente a la posibilidad de error por una calificación inexacta.

²⁸¹ García Novoa. Ob. cit. Pág. 157.

²⁸² Pont Clemente. Ob. Cit. Pág. 156.

²⁸³ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 271

2.4. La actuación de la Administración.

La actuación de la Administración Tributaria, nos recuerda María Rodríguez Bereijo,²⁸⁴ encuentra su fundamento en el principio de legalidad de la imposición, que le faculta a investigar de oficio, para comprobar que los impuestos se aplican cuando se dan en la realidad los presupuestos del hecho imponible previsto por la ley.

Éste principio de investigación oficioso, permite a la Administración, sin considerar los argumentos de los interesados, cumplir con su obligación de averiguación y comprobación, respecto de todos los hechos jurídicamente relevantes, a través de la verificación de datos ya declarados y la investigación de los no declarados o el descubrimiento de hechos ocultos, tal y como lo afirma la mencionada autora.²⁸⁵

Desde la óptica constitucional, bajo el principio de legalidad afirma Rodríguez Bereijo,²⁸⁶ es del interés público el que exista una imposición justa e igualitaria, para lo cual, se requiere se investigue en cada caso la verdad material de los hechos, a fin de garantizar que los principios de la imposición son respetados, no sólo de manera general, sino en el caso concreto.

Así, de acuerdo con éste principio interés público, la actuación de la administración debe hacer todo lo posible para llevar a la realidad la voluntad del legislador, para lo cual, debe comprobar, lo más exactamente posible, todas las circunstancias fácticas relevantes que coincidan con el hecho tipificado como hipótesis normativa, tanto a cargo, como a favor de los contribuyentes.

²⁸⁴ Rodríguez Bereijo León, María. La prueba en el Derecho Tributario. Navarra España 2007, Editorial Thomson Aranzadi. Págs. 97 A 103.

²⁸⁵ Ídem. En consonancia con las ideas de Ruiz García, J.R. La liquidación en el ordenamiento tributario, Civitas, Madrid, 1987. pág. 203.

²⁸⁶ Ídem.

El objeto de la investigación, son los hechos y acontecimientos fácticos de la vida real con relevancia tributaria, siempre que estos se refieran a los componentes del hecho imponible, o se encuentren conectados o relacionados con él, no pudiendo operar fuera del hecho imponible, por lo que es el hecho imponible el factor de delimitación de la actividad investigadora de la Administración y el límite de esa propia actividad.

La investigación comprende todo aquello que pueda formar parte o ser indicio de un presupuesto de hecho jurídico tributario, lo que incluye tanto hechos como acontecimientos externos del mundo exterior, así como hechos internos como conocimientos o intenciones, además de las consecuencias jurídicas de todo tipo que puedan extraerse de estos hechos, a efecto de lo cual, nos señala la autora siguiendo las ideas de Wittmann,²⁸⁷ la Administración Tributaria está obligada a la aclaración de aquellas circunstancias o relaciones jurídicas, mediante la determinación e interpretación de las normas jurídicas pertinentes, que impliquen cuestiones de aplicación de derecho, así como, a la apreciación de los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, respecto a los hechos imposables que no hayan sido declarados o que lo hayan sido parcialmente por el sujeto pasivo.

Si bien, la calificación por parte de la Administración Tributaria, es un privilegio que encuentra su fundamento en el interés fiscal, su evidencia debe ser motivada y probada en la resolución administrativa respectiva, considerando que su actuación debe operar en el marco de las garantías de los contribuyentes y con respeto de la eficacia jurídica de su actos, y sin que se requiera acudir como tercero legitimado ante los órganos jurisdiccionales, ejercitando la acción de simulación en busca de la declaración de su nulidad.

Lo que anterior no escapa a las críticas, por la libertad de apreciación que tiene la Administración y su capacidad para actuar de modo autónomo e

²⁸⁷ Ídem. En las líneas de pensamiento de Wittmann R. Mitwirkunspflicht und Aufklärungspflicht in der AO-Steuer und Wirtschaft 1/1987. pág. 36.

incontrolado; teniendo en cuenta además, que la simulación es un elemento preliminar e instrumental de evasión fiscal, que dará origen a infracciones graves y sanciones, dado que ésta figura en sí misma es una actitud ilícita e intencionadamente defraudadora.

2.5. La prueba de la simulación.

Si bien la figura de la simulación es comprensible en cuanto a su definición y alcances, no puede soslayarse la dificultad que presenta en la práctica su apreciación, así como la prueba de su existencia, advierte Rosembuj²⁸⁸ suscribiendo las ideas de De Castro.

Por ello, la Administración en el curso de la comprobación tributaria y dentro del marco de su deber de investigación, a fin de llegar al conocimiento de la realidad de los hechos, como afirma Rodríguez Bereijo,²⁸⁹ haciendo suyas las ideas de Engisch, deberá agotar todos los mecanismos a su alcance, pudiendo apoyarse en indicios obtenidos mediante pruebas indirectas que le permitan llegar al conocimiento de los hechos a través de juicios inferenciales.

Lo anterior encuentra explicación en que en la simulación son las cuestiones de hecho las que se imponen sobre las de derecho, y la causa *simulandi* debe acreditarla quien la alega, en éste caso la Administración Tributaria, teniendo en cuenta que en virtud del principio de conservación jurídica de los actos, mientras no se pruebe su apariencia, estos tienen la presunción de verdad.

Adicionalmente hay que tomar en cuenta que las pruebas de ocultación y engaño no se caracterizan por su evidencia, por lo que para demostrarla debe acudirse a pruebas convincentes y seguras incluyendo las presunciones,

²⁸⁸ Rosembuj. Ob. cit. pág. 236. Refiriéndose a De Castro, quien señala que el aspecto práctico más llamativo en esta materia es el de la dificultad de la prueba.

²⁸⁹ Rodríguez Bereijo. Ob. cit. Pág 97 a 103. En las líneas de pensamiento de Engisch, K. Logische Studien zur Gesetzesanwendung. Carl. Winter Universitätsverlag, Heidelberg. 3a Ed. 1963, pág. 66

reveladas por vías indirectas o indicios que lleven a la convicción de la simulación,²⁹⁰ debiendo hacer uso de todos los medios admisibles en derecho, para establecer los hechos que fueron efectivamente realizados por las partes y que estima disimulados, la intención de los particulares y sus motivos para evitar el hecho imponible gravado, por lo que la reconstrucción del acuerdo simulatorio es esencial.

El objeto de la prueba será demostrar que el acto o negocio aparente no corresponde al que efectivamente acordaron los particulares, máxime que el fin de la simulación tributaria es el evitar el hecho imponible que se realizó, lo que implica que al probarse la simulación, ello demuestra la intencionalidad de las partes con el propósito de evasión fiscal.

2.6. Momento en que se consuma la simulación.

Tomando en cuenta que el sistema tributario, se basa en la autodeterminación por parte del contribuyente, la que se materializa en la declaración-liquidación, y de que es precisamente en el momento de la declaración, cuando se define el hecho imponible gravado, que equivale al hecho imponible declarado,²⁹¹ es en éste momento cuando se consuma la simulación.

Esto significa que no existirá simulación perfecta, desde el punto de vista tributario, sino hasta que sea legalmente declarada;²⁹² con independencia que se permita subsanar o completar errores y omisiones, o se rectifique la ocultación, a través de las declaraciones complementarias espontáneas, presentadas siempre que no haya mediado requerimiento administrativo previo.

²⁹⁰ Rosembuj. Ob. cit. Pág 237 retomando a De Castro quien señala que son indicios o presunciones, los que unidos o combinados pueden llevar a la certeza moral de una simulación», ya que la apreciación de la simulación, no obstante, ha de hacerse con criterio restrictivo.

²⁹¹ Ídem. Rosembuj, haciendo referencia a su obra: Elementos de Derecho Tributario, Barcelona, 1989, p. 90.

²⁹² Cfr. Hensel. Ob. cit. Pág. 408. El delito de defraudación tributaria se consuma con el acto de determinación que conduce a un crédito tributario inferior al que se derivaría de las relaciones subyacentes reales. Esto también se aplica a la elusión tributaria ocultada.

2.7. Tipos de simulación.

Siguiendo la concepción civil de la simulación, ésta puede ser absoluta o relativa, sin embargo, desde la perspectiva tributaria, en la simulación se debe atender a la realidad jurídica que se demuestre como subsistente y que se vincula con la realización del hecho imponible. Al respecto, recordando a Martín Queralt y Lozano Serrano, Rosembuj²⁹³ afirma que la simulación crea una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad (simulación absoluta) o bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta (simulación relativa).

a) Desde la óptica civil, en la simulación absoluta, si el acto o negocio no encubre a otro; implica una apariencia que carece de todo contenido verdadero, en tanto que la simulación absoluta no crea nada, porque la inexistencia de negocio deriva de la carencia de todos los elementos esenciales que pueden constituirlo. Sin embargo, desde el punto de vista Tributario, no es que el negocio sea inexistente, pues al aparecer el acuerdo de voluntades enmascarado, se muestra la realidad del beneficio perseguido y el perjuicio obtenido, en tanto que lo que busca la apariencia, es ocultar ante el hecho imponible gravado, la verdad de la actuación efectivamente realizada.

Los contratos absolutamente simulados, según Pacitto, referido por Rosembuj,²⁹⁴ sirven para la constitución, modificación o extinción aparente de las relaciones jurídicas de contenido patrimonial, a fin de ocultar la existencia o el conocimiento del hecho imponible, así, la celebración de un contrato inexistente que tiene por objeto la prestación de servicios a título oneroso, sirve para demostrar un costo ficticio deducible de los ingresos, que se traduce en una modificación de la base imponible. Además, se pueden simular cargas o amortizaciones, mediante la elaboración de contratos, documentos y registros contables que se presentan como elementos negativos de la renta o el patrimonio verdaderos y efectivos cuando en realidad son inexistentes.

²⁹³ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 293.

²⁹⁴ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 284.

A la inversa, la simulación absoluta también puede servir a través de contratos ficticios para disimular los rendimientos, patrimonio, derechos o plusvalías, de manera que la simulación sirve para ocultar la renta, el patrimonio, o transmisiones patrimoniales del contribuyente.

Así, desde la perspectiva tributaria, es necesario observar la intencionalidad del negocio disimulado para el incumplimiento del deber que causa la realización del hecho imponible que se quiere evitar, de ahí que, aun en la simulación absoluta, se producen efectos jurídicos derivados del acuerdo de simulación, con independencia de que el acto o negocio sea simulado, en tanto que en dicho acuerdo, se plasma negativamente el hecho que los particulares se proponen ocultar y que se adecúa al hecho imponible gravado cuyos efectos jurídicos persiguen evitar.²⁹⁵

²⁹⁵ Punto interesante es la posición adoptada por Pont Clemente al cuestionar si el artículo 16 de la LGTE, al referirse en el inciso 1 al “hecho imponible gravado será el efectivamente realizado” alude únicamente a la simulación relativa, excluyendo a la simulación absoluta. En respuesta a éste cuestionamiento, señala que dado que en la simulación absoluta no es posible tratar de la causa del negocio simulado, puesto que el mismo es nulo, no sólo por inexistencia de causa, sino por la falta de voluntad de los contratantes para provocar una variación en la situación patrimonial pre-existente, sin variación de la situación jurídico-patrimonial no es posible hablar en términos de realización del hecho imponible.

Por cuanto a la simulación relativa, el fin también es provocar un engaño a terceros, ocultando un negocio disimulado, el negocio que verdaderamente se realiza. La causa de la simulación en este caso también consiste en las razones y motivos por los que se pretende el engaño y que, por las mismas razones aludidas, tampoco inciden en la estructura y existencia de la simulación. La causa del negocio tan sólo puede ser atribuida al negocio disimulado, es decir, al acto real distinto del que aparece exteriormente, causa que podría ser a su vez ilícita, pero cuya ilicitud no procede la existencia de simulación, sino del contenido del propio negocio disimulado, de ahí que el problema planteado por la Administración de la causa del negocio, se suele presentar en ámbito de la simulación relativa, cuando por qué y para qué de ésta se centra en disimular otro acto o negocio efectivamente tipificado como hecho imponible por la Ley tributaria. La causa de la simulación, en este caso, es ocultar un negocio que se materializa y que es real, pero la causa del negocio, en todo caso ha de predicarse del negocio disimulado, sin confundirla con los móviles por los que éste se trata de ocultar, aunque éstos se identifiquen con un motivo fiscal.

No debe confundirse la causa y los móviles, motivos y/o finalidades. La causa es el fin o razón de ser objetivo, intrínseco o jurídico del negocio a diferencia de los móviles que son razones, fines psicológicos individuales o personales. Por eso la causa es siempre la misma en cada tipo de contrato o negocio, mientras que los motivos son distintos para cada interviniente.

En el caso del artículo 16 de la LGTE se habla de actos o negocios en los que exista simulación. La simulación es un fenómeno universal, aunque donde alcanza su mayor significación es el plano jurídico negocial, en la que implica una apariencia de realidad y la existencia de un engaño, por lo que suponiendo que el término acto estuviera referido a actos de la conducta humana, estos producen los efectos que el derecho les atribuye, con independencia de que lo quieran o no los agentes, así la expresión acto simulado implica una mera apariencia, es decir la no realidad del mismo, ello implica que el acto no existe, por lo que el derecho no puede atribuirle efecto alguno, ni siquiera los tributarios, lo que necesariamente obliga a descubrir la realidad del disimulado. Así para efectos de la aplicación del citado artículo 16 no es suficiente la existencia de un motivo que se concrete en la obtención de un determinado resultado económico, sino que habrá de probarse la efectiva no realización del acto simulado, junto con la efectiva realización de otro, que como tal

b) En el caso de la simulación relativa, desde el punto civil, cuando el negocio jurídico es inexistente por la falta de algunos de los elementos requeridos para su eficacia, ello no debería impedir, si se solucionan, el dotarle de plena eficacia, pues el que un acto o negocio sea incompleto o inacabado no implica que si se perfecciona, llegue a existir.

En la simulación relativa se puede producir consecuencias tributarias para las partes que no son efecto de la ley, sino de la propia voluntad de las mismas, el acuerdo simulatorio tiene la finalidad de agregar al negocio efectos aparentes diversos de los que en él se exhiben. Así, siguiendo las ideas de Paccito la simulación relativa permite la autorregulación de los intereses privados extratributarios, alterando el régimen tributario.²⁹⁶

En cuanto a los tipos de simulación, Heleno Taveria,²⁹⁷ nos presenta una clasificación de la simulación desde el punto de vista tributario, señalando que los efectos de la simulación pueden ser excluyente o reductiva; o incluyente o inductiva.

La simulación excluyente o reductiva tiene lugar cuando se incide en la base de cálculo: a) evitando o mitigando la aplicación de la norma tributaria, b) sustrayendo al tributo que se devengaría o reduciendo su impacto, c) excluyéndolo al tributo devengado, d) reduciendo la carga tributaria, e) evitando de algún modo un deber formal o la sanción administrativa por incumplimiento de la obligación tributaria, o f) garantizando una ventaja o beneficio al que no tendría derecho.

Con la simulación incluyente o inductiva, se permite al sujeto o a las partes de un determinado negocio jurídico obtener una ventaja específica, como

esté tipificado como hecho imponible, lo que conlleva la existencia de la ocultación de la realización de un hecho imponible y en consecuencia, la posible existencia de una infracción tributaria que implicaría una sanción. Cfr. Pont Clemente. Op. cit. págs. 158 a 161.

²⁹⁶ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 283.

²⁹⁷ Taveira Torres, Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Buenos Aires Argentina 2008, Editorial Marcial Pons. Págs. 312.

exenciones, inmunidades, créditos de impuestos, tipo cero, moratoria, amnistía, remisión, incentivo o reducción de base de cálculo.

En su opinión, bajo ambos supuestos de simulación, se alteran los criterios de conexión de las formas jurídicas al calificar el hecho jurídico tributario, siendo el blanco de conductas simuladas los criterios: material, espacial y temporal, dependiendo del objeto buscado, bien sea excluir o reducir la obligación tributaria, u obtener ventajas o beneficios tributarios.

Respecto del criterio material, quienes celebran un negocio jurídico y pretenden disimularlo u ocultarlo, utilizan una cobertura bajo el ropaje de negocios aparentes, en los que la consecuencia fiscal sea menos onerosa, lo que da lugar a una simulación relativa, como es el caso del préstamo disimulado bajo la donación.

En cuanto al aspecto temporal, el objeto de la simulación es una fecha con el propósito de evitar la entrada en vigor de un aumento del tributo o para garantizar el aprovechamiento de un beneficio fiscal nuevo.

Bajo el criterio espacial, se organizan negocios para modificar criterios de conexión territorial, trasladando territorialmente la realización del hecho jurídico tributario.

Finalmente cabe señalar que desde la perspectiva fiscal, debe tenerse mucho cuidado con la calificación de los actos o negocios, pues no todos implican su inexistencia, así por ejemplo, la inexactitud en la denominación de un contrato, su objeto o alcance, o calificación errónea; son situaciones que si bien pueden hacer el negocio inexacto; nada tienen que ver con la simulación del negocio.

2.8. La evasión fiscal a través de la simulación.

La evasión tributaria consiste en sustraerse los deberes derivados de la realización del hecho imponible que se ha verificado. El comportamiento supone la violación de la norma tributaria, una actuación ilícita, que se instrumenta a través de la simulación.

Los elementos para identificar a la evasión son: a) EL subjetivo, intención de reducir la carga fiscal sin que tengan otro fin económico, b) El objetivo consistente en la anormalidad en los procesos elegidos para llevar a cabo la operación, en contra de lo que sería la forma correcta de hacer dicha operación, c) el efecto consecuente del elemento subjetivo y objetivo que implica la eliminación de la carga fiscal idealmente para el evasor con una exención fiscal.

Sobre el particular, Rosembuj nos recuerda lo sostenido en italiana²⁹⁸ en el sentido de que la simulación es más que la mera y simple ocultación, ya que requiere una conducta dirigida a obstruir mediante un tramado documental, contable o registral, los extremos del hecho imponible, impidiendo la determinación de su existencia, de ahí que sus efectos son los de la evasión fiscal, en tanto que para su construcción se requiere que se realicen artificios jurídicos y contables eficaces para conseguir engañar a la Administración.

En la simulación fiscal, siempre existe un comportamiento ilícito, intencional, dirigido a evitar el hecho imponible y sus efectos, ya realizados en la "realidad acontecida" y que puso en práctica el contribuyente, por lo que se le considera una

²⁹⁸ Rosembuj. Ob. cit. Pág 281. Recuenta el áspero debate que rodeó la interpretación de los conceptos de simulación y disimulación en Italia respecto al delito de fraude fiscal, y en particular, el alcance del art. 4.7 de la Ley 247/1989, simulación y disimulación que deben manifestarse en forma objetivamente artificiosas, fraudulentos diversos a la simple ocultación. La simulación de componentes negativos de la renta se configura si hay «un soporte documental contrario a la realidad» y no puede realizarse a través de la simple indicación de los mismos. La posición opuesta se sostuvo por la Corte di Casazione que sostenía que simular era ocultar una falsa representación de la realidad. La simulación, a efectos del delito de fraude.

forma de evasión fiscal, sin embargo, cabe aclarar, que no toda evasión fiscal pasa por la simulación, pero cuando exista la simulación, si habrá evasión.²⁹⁹

En el sistema tributario mexicano, en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación³⁰⁰ la simulación se ha tipificado como delito asimilable a la defraudación fiscal.

Al analizar la simulación como una forma de evasión fiscal, es necesario tomar en cuenta que el propósito de la misma es: *toda eliminación o disminución de un monto tributario, producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisiones violatorias de disposiciones legales.*³⁰¹

²⁹⁹ Sobre el particular resulta interesante la postura de Ruiz Zapatero, en el sentido de que en el sistema jurídico español, la figura de la simulación tributaria es atípica para efectos del Derecho Penal, por lo que cuestiona si la misma puede ubicarse dentro de las hipótesis penales aplicables a la falsedad defraudatoria o simulación de fraude contenidas en el artículo 251 del Código Penal, particularmente en el inciso 3° de dicho ordenamiento que expresamente señala: “Será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años: ... 3° El que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado.” Al respecto cuestiona si la Hacienda Pública podrá invocar este artículo con relación a los perjuicios producidos como consecuencia de los contratos simulados y en la determinación de las deudas tributarias. Al respecto, considera que el Código Penal no abarca la hipótesis del artículo 16 de la Ley General Tributaria por lo siguiente:

1) Cualquier posible perjuicio no derivaría de la simulación negocial, sino de la incorrecta aplicación de la norma tributaria sustantiva. 2) Los efectos fiscales derivados del contrato disimulado no son perjuicios atribuibles al contrato, sino consecuencias legales del mismo una vez declarada la existencia de la simulación. 3) A diferencia de los particulares que necesitan de la tutela judicial para impugnar contratos simulados en su perjuicio la Administración Tributaria tiene autotutela declarativa y puede invocando los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria desconocer los efectos fiscales de los contratos simulados en su perjuicio. Así la protección penal no es necesaria porque existen mecanismos para corregir, en vía administrativa, los supuestos objeto de controversia. Así en su opinión. La simulación puramente tributaria debería quedar fuera del ámbito de los ilícitos penales. Cfr. Ruiz Zapatero, Guillermo. Analogía, Fraude y Simulación Negocial en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005. España 2006. Thomson Aranzadi. Pág. 99 a 102. Adicionalmente el referido autor en su obra Simulación y Delito Negocial. España 2004. Editado por Thomson Aranzadi. Págs. 79 a 87. Sostiene que La aplicación o la integración del delito de defraudación tributaria por las conductas de fraude de ley tributaria o simulación tributaria, resultaría incompatibles con el principio de legalidad penal, y el principio de *lex certa*, dado que la existencia del delito no dependería de la aplicación directa de la norma complementaria a los efectos de la aplicación de la ley penal, sino de un examen ulterior acerca de la existencia o no, desde el punto de vista legal, de la obligación tributaria reclamada, por lo que en su opinión la persecución penal de estas figuras requiere de su tipificación a fin de cumplir con los requisitos de seguridad y legalidad penal.

³⁰⁰ Código Fiscal de la Federación.

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

...

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

³⁰¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, México. 1994. Página 1371.

La simulación puede entenderse como el incumplimiento culpable de la pretensión tributaria, originada válidamente a través de la realización del hecho imponible;³⁰² incumplimiento que exige un comportamiento fraudulento, deshonesto y antitributario por parte del contribuyente señala Hensel.³⁰³

La simulación aparece por un acuerdo, como un acto ilícito de autorregulación de intereses particulares, destinado a producir consecuencias tributarias que no son efecto de la ley, sino de la propia voluntad de las partes, de manera que al legislador le importa la simulación, en tanto que produce la fuga de la riqueza al tributo, en la medida en que lo ilícito es la ocultación de rendimientos, bienes, derechos susceptibles de gravamen, y no la mera exteriorización de la actividad simulada.

La simulación, no puede entenderse sin el concierto o intención maliciosa y fraudulenta que implica la voluntad de engaño traducida en actos o negocios jurídicos tendientes a la evasión fiscal, de ahí que, la simulación por un lado se considera extralimitación de las formas jurídicas empleadas, además de motivo de engaño a la Hacienda Pública, lo que conlleva la manipulación de actos o negocios jurídicos en contra de la ley o prohibido por ella.

3. Figuras afines.

Existen una serie de figuras afines a la simulación que deben distinguirse de ésta.

³⁰² Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 270.

³⁰³ Cfr. Hensel. Ob. Cit. Pág. 404 y sigs. El delito más general y completo consiste en la provocación dolosa de una merma en los ingresos tributarios, reducción dolosa de impuestos. Esta definición unitaria de la defraudación abarca cualquier género posible de defraudación, si se entiende por reducción de impuestos, no sólo la merma de los ingresos tributarios del Estado, sino también la absoluta falta de pago de determinados impuestos. ... El Tribunal Reich exige un comportamiento antitributario fraudulento, esto es, deshonesto; la falta de honestidad tributaria caracteriza al delito de defraudación; no sólo debe conducir a la reducción sino ser su causa. Finalmente, doloso significa aquí que el contribuyente debe ser consciente de que el efecto de la reducción de impuestos se ha producido como consecuencia de su comportamiento, en particular el autor debe saber que el impuesto que ha reducido era debido y estaba vencido.

3.1. La economía de opción.

Pont Clemente³⁰⁴ recuerda que esta figura se consagró en los años cincuenta del siglo pasado, y es representativa de múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte fiscalmente menos onerosa.

La figura debe distinguirse de la simulación, en la economía de opción el contribuyente actúa dentro del marco de la legalidad, por lo que no se puede hablar de fraude, sino simplemente de una autonomía o libertad de actuación buscando un ahorro tributario.

3.2. Fraude de ley.

La simulación no debe confundirse con el “fraude a la ley”, aun cuando el punto común entre la simulación, el abuso de derecho y fraude de ley, es la transgresión indirecta de las normas jurídicas traspasando sus límites permitidos.

González García³⁰⁵ refiere que la esencia del fraude a la ley tributaria consiste en la obtención de los mismos resultados que la norma eludida se proponía gravar apoyándose en la letra de otro u otros preceptos dictados con finalidad diferente; así, el centro de gravedad del fraude a la ley no reside en la realización de un hecho equivalente al hecho imponible, sino en la obtención de un resultado equivalente, pero menos gravado, sirviéndose de una norma dictada con distinto propósito o finalidad.

³⁰⁴ Pont Clemente. Ob. Cit. Pág. 163.

³⁰⁵ González García, Eusebio. Ob. Cit. Pág. 23 y 24.

3.2.1. Diferencias entre la simulación y el fraude a la ley.

En opinión de González García,³⁰⁶ si bien existen dificultades para distinguir las figuras de fraude a la ley, negocio indirecto y simulación, en tanto que todas participan en común de la familia del fraude, estas dificultades pueden ser salvadas.

Para Rosembuj,³⁰⁷ la simulación se diferencia del fraude a la ley por lo siguiente:

En el fraude a la ley, el acto prohibido no se oculta ya que es transparente en su realidad, se trata de un acto serio y realmente querido, que se sitúa bajo la tutela de una norma que no le corresponde. En el fraude a la ley tributaria no hay ocultación, sino que se produce una coincidencia entre el hecho realizado y declarado, lo que no coincide es el fin perseguido con la forma jurídica adoptada.

Los negocios simulados son ficticios, no queridos, mientras que los negocios en fraude a la ley son serios, reales, y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido.

En la línea de pensamiento de Palao, para Rosembuj,³⁰⁸ la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley la realidad es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes, ellas quieren realmente lo que hacen y no otra cosa distinta.

La simulación no es un medio para eludir la ley, sino para ocultar su violación. Así, en la simulación concurren dos actos, uno aparente y otro real oculto, que es el que realmente quieren las partes que lo realizan. En el fraude a la

³⁰⁶ Ídem. Pág. 26.

³⁰⁷ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 239.

³⁰⁸ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 293. Cfr. Palao Taboada. La elusión fiscal mediante sociedades. Ed. Civitas, Revista de Derecho Fiscal, núm. 15-16, 1978, págs. 679.

ley hay un sólo negocio jurídico en el que existe discrepancia entre la finalidad perseguida y las causas objetivas.

La simulación sólo es posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales dado que es necesario un acuerdo de voluntades que han convenido en que su declaración exterior produzca efectos distintos a los aparentes. En el fraude no es necesario un negocio bilateral.

El fraude a la ley tributaria significa que se realizan unos hechos o actos con los que se obtienen resultados que normalmente habrían de ser obtenidos de otra forma, pero no existe discrepancia entre la voluntad aparente y la voluntad real.

Cuando se combate la simulación, la acción, se centra en el desvelamiento de la verdadera realidad jurídica; mientras que, en el fraude a la ley, la acción se dirige a la destrucción de la realidad jurídica que abiertamente se intenta crear.

El fraude a la ley implica la consideración de la norma y su extensión por vía de interpretación analógica, o sea, la existencia de una ley defraudada y su aplicación al supuesto en especie.

3.2.2. Concurrencia de simulación y fraude de ley.

En la doctrina civil y laboral se reconoce la concurrencia de simulación en fraude de ley,³⁰⁹ el cual se presenta respecto de la simulación relativa, en la medida en que el negocio simulado aparente, encubre otro en fraude de ley, tendiente a evitar la aplicación de la norma dictada con otras finalidades.

³⁰⁹ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 297, refiriéndose a su obra Fiscalidad Internacional. Pág. 111.

El negocio disimulado puede ser entonces, el vehículo de fraude a la ley, utilizado con el objetivo de eludir una norma. En ese sentido señala Rosembuj,³¹⁰ cabe la compatibilidad entre el negocio disimulado y el real y querido por las partes en fraude de ley.

En materia tributaria, un ejemplo de la simulación en fraude de ley lo encontramos en el campo internacional, a través del denominado: “Treaty shopping”³¹¹ mediante el que se busca acogerse a un tratado de doble imposición,

³¹⁰ Ídem.

³¹¹ Para Bugallo. Abuso de Tratado. El *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.

El sujeto busca, al amparo de un convenio de doble imposición, que no le sea aplicable resultado fiscalmente más favorable. La forma de realización consiste en la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los Estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente de ninguno de ellos. La mutua limitación de poder tributario entre los Estados contratantes crea una ventaja no deseada a un no residente de un tercer Estado, que, obviamente, no puede ser tenido en cuenta en el marco bilateral del convenio de doble imposición, vehículo de beneficios fiscales exclusivamente a los residentes de los Estados contratantes.

Expresivamente: un tratado bilateral entre dos Estados no puede interpretarse como un tratado con el mundo. El uso impropio del convenio de doble imposición, entonces, se verifica por el uso, a cargo de residentes de un tercer Estado, de entidades interpuestas situadas en uno de los Estados contratantes con el propósito o finalidad fiscal exclusiva de conseguir para sí los beneficios que sólo están reservados a los residentes legítimos de cualquiera de ambos.

El uso se califica como impropio puesto que el convenio de doble imposición no extiende sus pactos a los sujetos que no estén legitimados para recibir los beneficios que contienen ni tiene título para considerarlos beneficiarios.

La cuestión se suscita toda vez que aquellas personas que, en ningún caso, tendrían título y legitimación para aventajarse de la disposición de un convenio de doble imposición, recurren a entidades legales interpuestas para buscar su cobijo.

El *treaty shopping*, en suma, consiste en crear la situación propicia para obtener ventaja de las previsiones de un tratado por parte de una persona que no es residente en ninguno de los Estado signatarios, mediante una entidad dentro del territorio de alguno de ellos.

El procedimiento se considera abusivo por dos motivos principales:

a) Las ventajas del tratado aprovechan a sujetos residentes de un tercer Estado ajeno a los Estados contratantes, lo cual lleva al fracaso del principio de reciprocidad y rompe el equilibrio de los sacrificios consentidos por los mismos.

b) Cada uno de los Estados contratantes acuerda beneficios fiscales a los residentes de la otra para eliminar o atenuar la doble imposición. Esto supone que la base imponible, cuya carga fiscal se reduce, queda en tal Estado y no se transfiere a un tercer Estado después de resultar sometido a una imposición más reducida.

La expresión *treaty shopping* es de origen americano y surge del concepto *forum shopping*, empleado en el procedimiento civil de los EE.UU, tendiente a la búsqueda de aquella jurisdicción que el particular entiende más favorable a sus intereses a la hora de la sentencia o resolución de un litigio.

La OCDE demuestra su preocupación por el uso inadecuado de los convenios de doble imposición, a partir de los Comentarios al Modelo de 1977, señalando que dicho uso impropio o inadecuado podría manifestarse si una persona actúa a través de una persona jurídica creada en un Estado con el propósito prevalente o exclusivo de obtener ventajas del tratado de las que no dispone dicha entidad directamente.

El presupuesto de hecho del abuso de convenio consiste, entonces, en la existencia de una sociedad aparente en uno de los Estados contratantes que obtiene renta convenida, porque exhibe las características de residencia o domicilio de la que efectivamente carece, puesto que su accionista principal o de control está residiendo o se domicilia en un Estado tercero que no forma parte del acuerdo bilateral.

con el fin de obtener ventajas fiscales previstas en un convenio de doble imposición, por un contribuyente al que normalmente no le corresponde y a la no tiene derecho.

El “Treaty shopping” consiste en crear la situación propicia para obtener las ventajas de un tratado por parte de una persona que no es residente en ninguno de los Estados signatarios del mismo, mediante una entidad creada dentro de su territorio.

El Treaty shopping se considera abusivo por dos motivos principales:

- Primero, las ventajas del Tratado aprovechan a sujetos residentes de un tercer Estado ajeno a los Estados contratantes, lo cual lleva al fracaso del principio de reciprocidad y rompe el equilibrio de los sacrificios consentidos por los mismos.
- Segundo, cada uno de los Estados contratantes acuerda beneficios fiscales a los residentes de la otra parte para eliminar o atenuar la doble imposición.

La sociedad aparente interpuesta es un ejercicio de simulación. Se manifiesta como real aunque no es real, porque los requisitos societarios y de empresas verificables en la normalidad de los casos están ausentes en el caso concreto.

El problema es de calificación, que no de interpretación normativa, partiendo de las circunstancias de hecho que inspiran la actividad de la sociedad aparente. La Administración del Estado donde reside debe establecer su naturaleza con carácter previo, para señalar su idoneidad al amparo del convenio. Pero una vez calificada la sociedad, resultará necesario interpretar las normas del convenio de doble imposición para establecer o no su exclusión o inclusión en los beneficios que reserva.

En primer lugar, el principio del *pacta sunt servanda* consiste en afirmar que las ventajas del convenio de doble imposición deben asegurarse inclusive al que hace un uso impropio o incorrecto, a menos que contenga cláusulas de salvaguardia que lo impidan.

En segundo lugar, las cláusulas de salvaguardia completarán, en su caso, la calificación previa con interpretación jurídica, determinando la aplicación del convenio de doble imposición al sujeto interesado. Cfr. Bugallo, Enrique Agustín. Compatibilidad De Las Cláusulas Antiabuso con los Tratados de Doble Imposición. [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/dbdc466db2212d0c03256d6e00361732/\\$FILE/Doctrina0302.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/dbdc466db2212d0c03256d6e00361732/$FILE/Doctrina0302.pdf). Para Lamagrande. Treaty shopping consiste en la utilización abusiva o indebida de los acuerdos de doble imposición entre dos países por personas de terceros países para usufructuar los beneficios del tratado. Cfr. Lamagrande, Alfredo Julio. Globalización, Evasión Fiscal y Fiscalización Tributaria. Boletín AFIP N° 9, 01 de Abril de 1998, página 627.

http://www.econ.uba.ar/www/departamentos/tributacion/plan97/impositivall/sericano/Material_catedras/GLOBALIZACION,%20EVASION%20FISCAL.doc.

Esto supone que la base imponible, cuya carga fiscal se reduce, queda en el Estado parte del tratado, con una imposición reducida, sin ser transferido al Estado de las partes.³¹²

La simulación mediante una sociedad impropia beneficiada por un Convenio de Doble Imposición, es complementada con el presupuesto de fraude de ley, al apoyarse en la interpretación de la norma jurídica aplicable en un territorio determinado, estableciendo cuál es la norma que se ha tratado de eludir a través de la norma de cobertura implicada (extranjera o de Convenio de Doble Imposición).

El aprovechamiento de un convenio es un supuesto típico de abuso de Derecho en el que concurre la simulación, con el resultado de fraude de ley,³¹³ cuya aplicación permite a la Administración Tributaria recuperar el pago del tributo sustraído incorrectamente, mediante la corrección al aplicar la ley eludida.

3.3. Simulación y falsedad de documentos.

Si bien la simulación y la falsedad documental tienen en común el constituir actos de evasión fiscal, no deben confundirse, ni equipararse, en tanto que la simulación se relaciona con la formación del negocio simulado y el acuerdo simulatorio; mientras que la falsedad se limita a la forma (documentación) de un acto como medio fraudulento, existiendo claramente una línea divisoria entre falsedad y simulación.

Toda simulación está conformada por la intencionalidad defraudadora mediante la construcción de artificios tendientes al engaño de la Hacienda Pública,

³¹² Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 298. En las líneas de pensamiento de Rivier y de Bake.

³¹³ Bugallo, Enrique Agustín. Ob. Cit. El Abuso del Tratado como Simulación en Fraude de Ley. El treaty shopping es un ejemplo de simulación en fraude de ley. La sociedad aparente se constituye en uno de los territorios para reclamo del amparo del CDI, eludiendo las restricciones o limitaciones de los beneficios contenidos y concedidos a determinados sujetos. La sociedad simulada puede ser entonces vehículo de fraude de ley, utilizando el objetivo de amparo o cobertura en un conjunto normativo que no se corresponde a su situación jurídica efectiva.

mediante la evasión del hecho imponible del tributo realizado y al que no sigue el deber tributario que le es propio, de ahí que no puede confundirse con la utilización de medios fraudulentos y falsos.

La infracción por el empleo de medios falsos en su comisión es susceptible de graduarse, en razón de que, como refiere Rosembuj³¹⁴ la falsedad y la falsificación se refieren a actos y hechos de la más variada naturaleza, mientras que esta situación no se presenta en la simulación, la que constituye una figura jurídica de contenido negocial que afecta a terceros y que al descubrirse, presupone el retorno al contenido del acuerdo de simulación entre las partes, con independencia de ser reprochable por el Derecho Tributario, al ser constitutiva de evasión fiscal.

4. La simulación parcial.

Una pregunta que surge es: si cuando la Administración califica alguno de los elementos del acto o negocio, de un modo diferente al de las partes, o cuando cuestiona el importe de gastos deducibles o los califica como incorrectos o atípicos, o cuando determina la vileza o exageración de los valores o las contraprestaciones, estamos en presencia de la denominada simulación relativa parcial, reconocida en el Derecho Civil.

Desde el punto de vista tributario, se puede señalar que sólo hay simulación del acto o negocio en su globalidad, por lo que frente a la sola ocultación de alguno de los elementos del negocio jurídico, no se puede hablar de simulación relativa parcial, en tanto que es una figura que no aplica en materia tributaria.

³¹⁴ Rosembuj. Ob. Cit. Págs. 263 a 264

4.1. La simulación del precio.

Cuando las partes acuerden un precio efectivo que discrepa de más o de menos del precio declarado en el contrato, surge la pregunta sobre si esta diferencia integra el acuerdo de simulación y sirve para disimular en apariencia, la transacción ejecutada en uno de sus elementos.

La ocultación del precio, no es índice de simulación de acto o negocio, porque si bien falsifica uno de sus elementos, ello no afecta la realidad jurídica subyacente,³¹⁵ en tanto que el acuerdo de encubrir el precio, no supone la realización de un acto diverso del que aparece verdadero, sino que estamos frente a un contrato que contiene elementos verdaderos y otros fingidos, susceptibles de sustitución, integración o rectificación afirma Rosembuj.³¹⁶

El único supuesto de simulación se presenta cuando el precio es inexistente, lo que se da en la simulación absoluta, que afecta el acto o negocio jurídico en su totalidad.

Por tanto, el precio vil o excesivo, no es suficiente para establecer la simulación, en tanto que ello no desmiente la transacción realizada, la que es real, máxime que el precio no puede definir el contrato del que forma parte, y a su vez, el contrato no puede definir el precio. La cláusula del precio, es autónoma del negocio jurídico y no hay simulación, ya que el contrato no es diverso del aparente y se mantiene inalterada la posición jurídica de las partes, quedando pendiente la cuantificación de la contraprestación.

³¹⁵ Cfr. García Novoa, Cesar. Ob. Cit. La cláusula antielusiva... Pág. 155 a 157

³¹⁶ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 243. Suscribiendo las ideas de Liebert-Champagne: "de una manera general escapan al dominio del abuso del Derecho todas las impugnaciones relativas al precio, inferior o excesivo. Así, la valoración del carácter normal del precio de la venta de un terreno a un socio de la sociedad, desde el momento en que la venta no se repudia ficticia, sino sólo se cuestiona su precio. Tampoco hay simulación si se discute el precio de venta de participaciones señalado que en verdad se realizó. El precio no es más que un elemento, y la apreciación de su carácter "normal" en relación a su valor real es una cuestión de hecho."

Además, no puede pasarse por alto que la fijación del precio, se vincula con la libertad contractual, y atiende a los riesgos del mercado, por lo que su importe se basa en razones de decisión económica, de acuerdo con el beneficio esperado; por ello, comprar a más precio, vender a menos, endeudarse, renunciar a créditos; son actos que en sí mismos no constituyen un comportamiento fiscalmente censurable.

La cuantificación del precio tiene que ver con las circunstancias de mercado: la insuficiencia o exceso sólo incumbe a los interesados, quienes pueden establecer si la transmisión es cara o barata, de manera que el precio será el que fije el mercado, por lo que no hay, ni puede haber simulación, aunque el precio sea vil o excesivo.

El modo de determinar objetivamente el valor, es atender al precio de mercado, bajo el principio de *arm's length*, a partir del que, comparativamente, pueden determinarse consecuencias fiscales, cuando el precio acordado lo sea en condiciones diversas a las normales de mercado entre personas independientes, en un momento determinado, sobre bienes y servicios de la misma especie o similares, además de que cuando se cuestiona la cuantía y ésta no justifica razonablemente, no puede hablarse de la existencia de la intencionalidad fraudulenta.

El problema de un precio que no corresponda al de mercado, se resuelve con la aplicación de mecanismos de corrección, sustitución o integración, basados en la comparación con el precio del mismo tipo de bienes, durante igual tiempo, en condiciones de mercado similares, de manera que cuando en el precio convenido exista contradicción con el precio de mercado, la Administración estará en aptitud de fijar el precio de mercado, lo que de ninguna manera implicará la determinación de la simulación del negocio, en tanto que el precio declarado es verdadero, aun cuando no corresponda al de mercado, siendo precisamente esto lo que se reprocha.

En esa tesitura, García Nova³¹⁷ distingue entre la falsedad sobre un elemento esencial del negocio, y la que se limita al alcance de dicho elemento, de manera que la inconsistencia del precio no conlleva a la simulación en materia tributaria; básicamente porque no hay acto fingido ni disimulado, y en su caso, señala Rosembuj,³¹⁸ la articulación del precio se confronta con el interés fiscal, respetando el derecho del particular para que se fije siempre que ello no implique transgresión a la ley o sirva para su violación.

4.2. Los precios de transferencia.

La rectificación del precio no puede basarse en la discrecionalidad técnica de la actuación de la autoridad, por lo que a nivel internacional se ha regulado la figura de los “precios de transferencia” la que se presentan cuando empresas asociadas, miembros de un mismo grupo, pactan su operaciones en modo diverso al que resultaría, si las entidades no estuvieran vinculadas y respetaran los precios de “libre competencia”.

Dado que la fijación de los precios de transferencias generalmente atiende a razones fiscales, a través del principio de plena competencia, se exige que la contraprestación de cualquier operación pactada entre partes relacionadas, se conforme bajo el tratamiento que cabría esperar en una operación similar celebrada entre agentes independientes no relacionados.

Es del interés de los fiscos controlar las operaciones en las que se involucran más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país y con el ánimo de supervisar que las operaciones que efectúen se apeguen a

³¹⁷ García Novoa. Ob. Cit. La Cláusula Antielusiva... Pág. 155 a 157.

³¹⁸ Rosembuj Ob. Cit. Pág. 249, siguiendo las ideas de Cozian, J. B. Geffroy, y De Castro, apunta a la diferencia entre la falsedad sobre un elemento esencial del negocio y la que se limita al alcance de dicho elemento: fecha o precio.

la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales, por lo que se creó el procedimiento denominado “precios de transferencia”.

La figura de los precios de transferencia, trata de impedir que las utilidades o pérdidas generadas en un país sean trasladadas a otro por medio de operaciones artificiales, tales como intereses, dividendos, regalías, entre otros; formas a través de las cuales los contribuyentes buscan minimizar la carga tributaria remitiendo utilidades de un país hacia otro. Lo que se busca con esta figura es evitar la manipulación de las operaciones que a través de tasas reducidas distorsionen la política fiscal de los países que intervienen.

La existencia de precios de transferencia, no implica automáticamente que las ventajas obtenidas por una sociedad miembro de un grupo, conlleven una transferencia de beneficios, ya que siempre se necesita que la ventaja no tenga una contrapartida objetivamente equivalente, conclusión a la que puede arribarse mediante la comparación con respecto a empresas independientes, que actúan conforme a las reglas del mercado abierto, de manera que los precios de transferencia sólo pueden rectificarse si hay sólidas razones que lo avalen, y nunca si son razonables y comparables a los que rigen en mercados semejantes.

La presencia de los precios de transferencia no da origen a la figura de la simulación, en tanto que el reparto indirecto de beneficios mediante la manipulación de los precios, en principio, no puede calificarse como acuerdo con intencionalidad fraudulenta, a excepción de que enfrentemos la ausencia de contrapartida, su inexistencia sin justificación, o cuando exista ocultación de beneficios y el precio de transferencia sirva para encubrirlo.

En la legislación Mexicana, la determinación de ingresos y deducciones en materia del impuesto sobre la renta, bajo el principio “*Arm’s Length*”, es una obligación a cargo del contribuyente cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas, obligándole además a obtener y conservar la documentación

comprobatoria que demuestre que el monto de los ingresos y deducciones respecto de operaciones internacionales celebradas con partes relacionadas, se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Nuestra legislación recoge los principales métodos propuestos por la OCDE, de manera que para la determinación del precio se pueden aplicar los métodos: a) precio comparable no controlado, b) precio de reventa, c) de costo adicionado, d) de partición de utilidades, e) residual de partición de utilidades, y f) el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Frente a la complejidad en la aplicación de los métodos para la determinación de los precios de transferencia, nuestra legislación recogió los denominados “*advance price agreements*”; figura que se adopta con un importante matiz, al regularla como una consulta formulada a las autoridades fiscales, a fin de confirmar que la metodología utilizada por el contribuyente en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, cumplen con la normatividad aplicable en materia de precios de transferencia.

5. La simulación subjetiva.

Aunque parece evidente que puede existir simulación sobre los sujetos, es necesario diferenciar, nos señala García Novoa,³¹⁹ entre los supuestos en los que las partes que intervienen, inventan unos sujetos, personas físicas o jurídicas inexistentes, de aquellas en las que existe una mera interposición verdadera de una persona como lo puede ser un mandatario.

³¹⁹ García Novoa, Cesar. La simulación en el ordenamiento Tributario, en Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación. Salcedo Younes, Ruth Yamille, Coordinador Académico.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010, pág. 382.

5.1. Interposición ficticia de persona.

Al realizarse negocios jurídicos, es común que las partes no se relacionen directamente entre sí, sino que lo hagan a través de intermediarios que incluso pueden contratar en nombre propio, frente a ello, Pont Clemente,³²⁰ cuestiona si puede sostenerse que cualquier tercero que interviene en un negocio, debe ser considerado como persona interpuesta en simulación, a lo en su opinión, la respuesta obvia es que no.

En la interposición real la persona interpuesta actúa como contratante efectivo en el negocio jurídico, sea para recibir y transferir o para obligarse y ser liberado; y durante éste estado transitorio, el intermediario se convierte en dueño o deudor de manera real.³²¹ Ello no ocurre en la simulación subjetiva ficticia, en la que el intermediario es una pura apariencia que se presta a figurar en un acto o negocio destinado a valer sólo para las partes del contrato, los derechos y las obligaciones no descansan ni un momento en él, sino que vienen a nacer directamente en el patrimonio del dueño, único que actúa en el contrato bajo nombre mentido.³²²

En la simulación subjetiva participan tres sujetos, (contratante aparente, contratante efectivo, tercero contratante), aquí, la persona interpuesta es el medio o instrumento utilizado por quien lo interpone y el tercero para realizar su proyecto simulatorio, el testaferro o “presta nombre” no es ajeno al acuerdo simulatorio, sino que está dentro y es pieza clave de su formulación y concreción, así, en la simulación subjetiva se requiere que el acuerdo simulatorio entre las partes se establezca con la cooperación del intermediario en su propuesta y realización, con

³²⁰ Pont Clemente. Ob. cit. Pág. 181.

³²¹ Rosembuj. Ob. cit. Págs. 253 y sigs. Refiriéndose a la opinión de Garrigues, Negocios fiduciarios en el Derecho mercantil, Madrid, 1981, p. 52.

³²² Ferrara, ob. cit. Págs. 232 a 236.

la particularidad de que la persona interpuesta no adquiere ni transmite derechos.³²³

La configuración de una relación triangular que deriva de la interposición de personas, tiene relevancia tributaria nos señala García Nova³²⁴ siguiendo las líneas de pensamiento de Riera Rivas, en tanto que sea un instrumento destinado a conseguir una ocultación, un disimulo o una disminución de la tributación exigible.

5.2. La interposición de personas jurídicas ficticias.

La simulación subjetiva, tiene mayor trascendencia en el uso de las personas jurídicas, lo que se presenta tanto a nivel fiscal nacional como internacional,³²⁵ sin embargo, no debe perderse de vista que la creación de sociedades por sí sola no puede significar un comportamiento ilegal.

En opinión de García Novoa,³²⁶ si bien pudiera parecer que la mera creación de una sociedad sin contenido social, empresarial o económico de ninguna clase, podría considerarse un supuesto de simulación, algún sector de la doctrina opina que la constitución efectiva de una sociedad y su correspondiente inscripción registral excluye la falsedad; así las cosas, estima que no se puede hablar de simulación en la interposición de una sociedad donde no exista falsedad ideológica, a menos que la administración aporte prueba suficiente de que a través de esta se ha pretendido dar vida a una mera apariencia jurídica.

Así, el uso de simulación subjetiva a través de personas jurídicas, implica que ésta sea inerte, constituida por la pura forma documental que carece de

³²³ Rosembuj. Ob. cit. Pág. 253 y sigs. En las líneas de pensamiento Uckmar (*Evasione fiscale e repressione penale*, Padua, 1982, p. 160) señala que es evidente la dificultad de calificar como "ficticia" una interposición y manifestar su perplejidad sobre la oportunidad de asumirla como supuesto criminal o penal. La ocultación de identidad del oferente o adquirente puede, en ocasiones, ser necesario para la conclusión del contrato.

³²⁴ García Novoa. Ob. cit. La simulación... Págs. 382 y sigs.

³²⁵ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 254 y sigs.

³²⁶ Ídem. Pág. 256.

funcionamiento real y efectivo y sin actividad empresarial o económica; ninguno de los socios aportó nada o tuvo voluntad de crear un patrimonio separado,³²⁷ sirve exclusivamente como instrumento de evasión tributaria y actúa como prestanombres, es decir, como un elemento colaborador del acuerdo de simulación entre el interponente y tercero contratante, para servir de fachada a éstos en la titularidad de sus derechos económicos o patrimoniales, respecto de los cuales el tercero resulta absolutamente ajeno.³²⁸

La sociedad interpuesta sirve de instrumento para la manipulación tributaria; al sustraer del impuesto la transmisión de bienes y derechos de contenido patrimonial, o como pantalla para esconder actos o negocios jurídicos que persigan finalidades de carácter fiscal, ajenas a su existencia, para obtener ventajas inherentes al régimen de personas morales;³²⁹ también sirve a los simuladores para descargar rendimientos, bienes o cosas que les son imputables o atribuibles.

En otros supuestos, la sociedad ficticia es utilizada como pura fachada para justificar la emisión de facturas y documentos comerciales vinculados con su objeto social y por supuestas actividades vinculadas con clientes.

5.2.1. El abuso de formas societarias.

La interposición de persona jurídica no siempre implica la manipulación de la persona jurídica, lo que nos coloca frente a una línea divisoria muy tenue para diferenciar el abuso de las formas de la simulación; García Novoa³³⁰ al respecto recuerda que algún sector de la doctrina opina que la constitución efectiva de una sociedad con su correspondiente inscripción registral, excluye el requisito de

³²⁷ Ídem, Pág. 255. Suscribiendo las ideas de Lovisolo

³²⁸ Ídem. Pág. 255.

³²⁹ Ídem. Pág. 256.

³³⁰ García Novoa. Ob. Cit. La Cláusula antielusiva... Pág. 149 a 150. En las líneas de pensamiento de Falcón y Tella.

falsedad ideológica o creación de una apariencia. En opinión de Pont Clemente³³¹ el que una sociedad no esté inscrita en el Registro Mercantil no la convierte en simulada, sino meramente en irregular. Para Juzgar una sociedad como simulada, ésta no ha de haber nacido constituyendo un mero fantasma de realidad.

Para Rosembuj,³³² la simulación subjetiva sólo se produce cuando se crean sociedades ficticias, de fachada, sin contenido social, empresarial o económico y ninguno de los socios aportó nada o tuvo voluntad de crear un patrimonio separado. Por su parte García Nova,³³³ estima que la interposición de sociedades consiste en la utilización de la forma social, para lograr que las posibles relaciones entre contribuyentes personas física y Hacienda desaparezcan por el simple expediente de la incorporación de aquél a una sociedad con la que ésta tendrá que entenderse.

La sociedad ficticia sirva a los interesados para descargar rendimientos, bienes o cosas que no le son atribuibles, es una mera pantalla de conveniencia,³³⁴ en la que la sociedad se presenta como titular de dominio de bienes o renta que no son verdaderos, y cuyo motivo es evitar el hecho imponible previsto en la ley, lo simulado, en este caso, es el propio contrato de sociedad y no los actos o negocios concretos realizados en nombre de la sociedad ficticia.³³⁵

La simulación subjetiva no debe confundirse con la falsedad ideológica o intelectual, que se identificación con la existencia de documentación que no es verídica, característica de cosas que no son verdaderas,³³⁶ ni con la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica.

³³¹ Pont Clemente. Ob. Cit. Pág. 186.

³³² Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 256.

³³³ García Nova. Ob. Cit. La Cláusula antielusiva... Págs. 149 y 150.

³³⁴ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 256. En las líneas de pensamiento de Liebert Champagne. "Es la sociedad creada con el solo fin de evitar el impuesto que no celebra asamblea ordinaria, que no respeta sus estatutos ni tiene contabilidad."

³³⁵ Ídem. Suscribiendo las ideas de Carneluti., Teoría del falso, Padua, 1935, p. 157.

³³⁶ Ídem. Refiriéndose a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16/11/1995, núm. 980, absorción fraudulenta de una sociedad por otra con el fin ilícito de eludir el pago de impuestos, previa insolvencia.

El reproche a la sociedad ficticia, no lo es por la falsedad ideológica relativa a la forma falsa del contrato de sociedad, sino por su utilización con fines de evitar el hecho imponible, así como el ocultamiento de riqueza, al amparo de la sociedad, simulando su existencia autónoma, mostrando capacidad jurídica propia como titular en el goce de los bienes y rentas puestos a su nombre, aun cuando carezca de realidad jurídica. Así, parece claro que no puede hablarse de simulación en aquellos supuestos de interposición de una sociedad donde no exista falsedad ideológica relativa a la representación del contrato de sociedad, si no se aporta por la Administración prueba suficiente de que a través de la sociedad se haya pretendido dar vida a una mera apariencia jurídica.³³⁷

La interposición de sociedades, nos refiere García Novoa,³³⁸ se combate a través de otro tipo de figuras, como el caso de la transparencia fiscal que se utiliza cuando se interponen personas jurídicas en la satisfacción de derechos de imagen de artistas y deportistas profesionales, o la creación de una sociedad cuyo patrimonio está compuesto exclusivamente por un inmueble y por dinero en efectivo y de la cual se venden las acciones o participaciones.

Otra medida antielusiva frente a la creación de sociedades de enlace “*conduit company*” para evitar que sujetos no amparados por el régimen de un Convenio de Doble Imposición puedan beneficiarse del mismo, lo que constituye el abuso de convenio treaty shopping, son las llamadas cláusulas de limitación de beneficios señala García Novoa.

También se utiliza la técnica del “levantamiento del velo” nos refiere el citado autor, bajo la cual no se pretende eliminar la apariencia de la sociedad, sino penetrar en su realidad subyacente para combatir el abuso en la utilización de la figura societaria.

³³⁷ García Nova. Ob. Cit. La Cláusula antielusiva... Pág. 150.

³³⁸ Ídem.

5.2.2. El levantamiento del velo.

En el "levantamiento del velo" lo que se pretende es acceder a la realidad jurídica de una sociedad verdadera, es decir, encontrar la empresa detrás de la máscara, mientras que la simulación subjetiva sólo es útil para mostrar que la única realidad jurídica que se ofrece es ficticia, dado que la sociedad fingida sólo está conformada por la forma vacía de una sociedad. Es importante distinguir entre la apariencia y la interposición ficticia de persona, pues no es igual la actividad real que utiliza un contrato de sociedad, que la sociedad inexistente sin actividad real, y que sólo se muestra como tal.

En la práctica las condiciones preferenciales o privilegios de que disfrutaban las personas morales no sólo han sido usados para los efectos y fines lícitos que persiguen, sino que, en algunas ocasiones, indebidamente han sido aprovechados para realizar conductas abusivas de los derechos o constitutivas de fraude o de simulación ante la ley, con distintas implicaciones que denotan un aprovechamiento indebido de la personalidad de los entes morales, generando afectación a los derechos de los acreedores, de terceros, del erario público o de la sociedad.

De ahí que ese aspecto negativo de la actuación de algunas personas morales justifica la necesidad de implementar medios o instrumentos idóneos como la teoría del levantamiento del velo corporativo que permite conocer realmente si el origen y fin de los actos que aquéllas realicen son lícitos, para evitar el abuso de los privilegios de poder de que gozan penetrando en su interior para apreciar los intereses reales y efectos económicos o negocio subyacente que existan o latan en su seno, atrás de las formas o apariencias jurídico-formales.³³⁹

³³⁹ Cfr. TÉCNICA DEL "LEVANTAMIENTO DEL VELO DE LA PERSONA JURÍDICA O VELO CORPORATIVO". SU SUSTENTO DOCTRINAL Y LA JUSTIFICACIÓN DE SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN DE PRÁCTICAS MONOPÓLICAS. En la práctica las condiciones preferenciales o privilegios de que disfrutaban las personas morales no sólo han sido usados para los efectos y fines lícitos que persiguen, sino que, en algunas ocasiones, indebidamente han sido aprovechados para realizar conductas abusivas de los derechos o constitutivas de fraude o de simulación ante la ley, con distintas implicaciones que denotan un aprovechamiento indebido de la personalidad de los entes morales, generando

La utilización del levantamiento del velo de la personalidad, busca descubrir la realidad jurídica que esconde la sociedad aparente, entrando en la esencia de la sociedad con personalidad jurídica propia, para descubrir al "hombre detrás de la máscara", esto es, la realidad empírica disimulada.

afectación a los derechos de los acreedores, de terceros, del erario público o de la sociedad. De ahí que ese aspecto negativo de la actuación de algunas personas morales justifica la necesidad de implementar medios o instrumentos idóneos que permitan conocer realmente si el origen y fin de los actos que aquéllas realicen son lícitos, para evitar el abuso de los privilegios tuitivos de que gozan. Luego, con el uso de dichos instrumentos se pretende, al margen de la forma externa de la persona jurídica, penetrar en su interior para apreciar los intereses reales y efectos económicos o negocio subyacente que existan o latan en su seno, con el objetivo de poner un coto a los fraudes y abusos que, por medio de esos privilegios, la persona jurídica pueda cometer, en términos de los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal. Para ese efecto, podrá hacerse una separación absoluta entre la persona social y cada uno de los socios, así como de sus respectivos patrimonios, y analizar sus aspectos personal, de fines, estrategias, incentivos, resultados y actividad, para buscar una identidad sustancial entre ellos con determinado propósito común, y ver si es factible establecer la existencia de un patrón de conducta específico tras la apariencia de una diversidad de personalidades jurídicas. Esto es lo que sustenta doctrinalmente a la técnica del "levantamiento del velo de la persona jurídica o velo corporativo". Por consiguiente, la justificación para aplicar dicha técnica al apreciar los hechos y determinar si son constitutivos de prácticas monopólicas conforme al artículo 10 de la Ley Federal de Competencia Económica, en el procedimiento de investigación relativo, es conocer la realidad económica que subyace atrás de las formas o apariencias jurídico-formales.

Visible en [J]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVIII, Noviembre de 2008; Pág. 1271.

Cfr. también: SOCIEDADES CONTROLADORAS (HOLDING). LEVANTAMIENTO DEL VELO CORPORATIVO TRATÁNDOSE DE CONTRATOS CELEBRADOS CON GRUPOS SOCIETARIOS. La unidad de dirección económica es característica central de los grupos societarios, integrados por una sociedad madre y varias filiales controladas por ella, por lo que también se le llama holding, anglicismo que denota su calidad de controladora. No obstante la dirección unitaria y el control que caracteriza a los grupos, cada una de las sociedades conserva su personalidad jurídica propia manifestada en la existencia de sus órganos de administración encargados de gestionar los asuntos sociales y de representarla frente a terceros, incluidas las integrantes del grupo, filiales o madre. La diferente gestión de cada sociedad corresponde a sus administradores de derecho, pero no excluye una intrusión tal que conduzca a una gestión en la que, de facto no de iure, la controladora administre a una o más filiales. La asunción por la matriz de un rol de administrador de hecho de las filiales trasciende en tanto es percibida por terceros, de modo que se proyecta a las operaciones realizadas con éstos, quienes, sin dejar de reconocer la independiente personalidad jurídica de cada sociedad, no pueden desatender esa situación que afecta, en sentido positivo o negativo, sus vínculos comerciales con el grupo administrado fácticamente por la controladora como centro de interés real de la unidad económica, sobre todo en caso de conflicto. Ante esa posibilidad, cobra importancia la teoría del velo corporativo que tiende, en especial, a proteger los intereses de terceros, como los acreedores societarios, ante prácticas abusivas, y es creación doctrinal y jurisprudencial aplicada, bajo parámetros más o menos estrictos, en diversos sistemas jurídicos, ya que permite establecer la responsabilidad del accionista en situaciones excepcionales, por no existir una real separación corporativa o abusarse de la estructura societaria. La existencia de los grupos societarios y la teoría del levantamiento del velo corporativo, de ningún modo son extraños en el sistema jurídico mexicano, tanto en la legislación como en la jurisprudencia, esto último en materia de competencia económica para la que tiene innegable utilidad, pero sin que esté excluida su aplicación a otros casos donde confluya la actividad de grupos económicos, en su vertiente societaria, como es el caso de las operaciones contractuales celebradas por dichos entes. En tal supuesto, efectivamente, también puede ser necesario encontrar el centro de interés económico y la dirección unitaria, de facto o de iure, así como la participación de las sociedades involucradas, que puedan proyectarse, positiva o negativamente, hacia terceros.

Visible en: [TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XIV, Noviembre de 2012, Tomo 3; Pág. 1941.

En las líneas de pensamiento de José Luis de los Mozos,³⁴⁰ Rosembuj señala cinco casos en los que desde el punto de vista tributario se puede utilizar la técnica del "levantamiento del velo" con el propósito de evitar abusos.

- Nacionalidad ficticia de la persona jurídica en materia de evasión fiscal, de capitales de inversión extranjera.
- Fraude fiscal por abuso de la forma de la personalidad jurídica.
- Sociedad unipersonal o controlada por un socio único.
- Grupos de sociedades y relaciones entre sociedades matrices y filiales.
- Limitación de la concurrencia o extensión de la quiebra, siempre que se busca la simulación, el fraude de ley o el perjuicio de terceros.³⁴¹

Bajo estos supuestos de abuso de la personalidad jurídica, Serick³⁴² al igual que el Tribunal Supremo Español, estiman que el desconocimiento de la personalidad jurídica sólo es admisible cuando la constitución de la sociedad conforme un instrumento de abuso de las formas, para combatir los intentos de burlar una ley, quebrantar obligaciones contractuales o perjudicar fraudulentamente a terceros, de ahí que se le ha considerado como una medida antielusiva que no es autónoma, que se emplea como una forma de determinar supuestos de simulación bajo una simulación en la sucesión contractual.

La técnica del levantamiento del velo es una fórmula jurídica de aplicación judicial, la autoridad sólo podrá utilizarla en casos extremos, pudiendo acudir a otras alternativas como es la calificación.

³⁴⁰ Rosembuj págs. Ob. cit. 259 a 260.

³⁴¹ Rosembuj. Ob. cit. págs. 259. En la línea de pensamiento de J. L. de los Mozos, Derecho Civil. Métodos. Sistemas y categorías jurídicas, Madrid, 1988, p. 250; y de R. Ortiz Calzadilla, «El IVA en el Sistema Tributario Español», Elusión fiscal mediante sociedades en la imposición indirecta, vol. ni, 1986, p. 571.

³⁴² Rosembuj. Ob. cit. págs. 261 a 262. En las líneas de pensamiento de R. Serick, Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles..., ob. cit. Pág. 242.

Por ello, cuando estamos frente a una sociedad real, no ficticia, que despliega actividad social de empresa, económica y que daña a la Hacienda Pública, esta práctica no puede combatirse a través de la figura de la simulación, la que en opinión de Rosembuj,³⁴³ sólo es útil en los casos del procedimiento de evasión, pero no para identificar el verdadero contenido de la sociedad, por lo que para combatir el abuso societario se utiliza el levantamiento del velo que supone la existencia de una empresa detrás “la sociedad aparente” que implica una actividad real de empresa.

La sociedad aparente, no es ficticia, está constituida para generar en los terceros la convicción de su existencia y ello porque muestra vida societaria, empresarial o económica, la que es totalmente alejada de la apariencia figurada de la sociedad ficticia interpuesta; por lo que ambas figuras no deben confundirse.

Al respecto recordemos los casos de actores y autores que crean una sociedad y se auto-vinculan a la misma con carácter exclusivo, de modo que sus prestaciones artísticas o deportivas se paguen a la entidad, y ésta, a su vez, les pague un salario; o respecto de aquellos supuestos de las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de deportistas profesionales, considerando que los derechos de imágenes no son susceptibles de cederse, por lo que estamos frente a una apariencia de cesión, en la que los pagos a la sociedad interpuesta, son en realidad retribuciones laborales del deportista.

Otro supuesto es el de una Sociedad Anónima laboral constituida aparentemente por el socio capitalista y socios trabajadores que pertenece exclusivamente al primero, con la finalidad de eludir acreedores y obtener beneficios fiscales, aquí nos señala Rosembuj,³⁴⁴ estamos frente a un caso de

³⁴³ Ídem pág. 257. En las líneas de pensamiento de Dobson, recuerda que en el caso de la sociedad que ha tenido vida propia implica un paso más adelante en la concepción de la desestimación de la personalidad jurídica y no puede ser resuelto a tenor de los principios de la simulación.

³⁴⁴ Rosembuj. Ob. Cit. Pág. 258. En las líneas de pensamiento de Cozian al comentar la resolución de CE de 6 de mayo de 1985. “un escritor que firma un contrato con una sociedad en Liechtenstein, por lo que ésta se

simulación relativa en la que el acuerdo de simulación establece la inexistencia del contrato de sociedad entre las partes y sólo tiene el propósito de exteriorizar lo contrario ante los terceros.

5.2.3. El propósito económico.

Una herramienta útil para combatir manipulaciones jurídicas a través de la interposición de sociedades mercantiles, como meros instrumentos de otra personalidad tendientes a evitar la carga tributaria, es el denominado *business purpose test*,³⁴⁵ que es utilizado en los EEUU por los Tribunales para descalificar o declarar la ineficacia de determinadas actividades o negocios jurídicos, o fases de los mismos, aun cuando sea verdaderas, si éstas no son apropiadas, ni necesarias a la empresa, y sólo están dirigidos a obtener una situación de ventaja tributaria.³⁴⁶

El "*business purpose test*" exige que el negocio o contrato societario sea motivado por algún propósito o finalidad económica y no sólo social, por lo que el uso de esta figura se vincula con el levantamiento del velo, en tanto que al prescindir de la forma externa de la persona jurídica, se penetra en su interior, para examinar los verdaderos intereses que existen o viven en ella, alcanzando a las personas y a los bienes que se amparan bajo su estructura.

compromete a su promoción; en contrapartida, percibe en Suiza el 75 por 100 de los derechos de autor: la sentencia establece la simulación, porque esta sociedad era ficticia; toda la promoción se efectuaba desde editoriales francesas." Cfr. M. Cozian. Les grands principes de la fiscalité des entreprises. Toulouse, 1988, p. 31.

³⁴⁵ Para Ruiz Almendral. El *business purpose test* no es más que una interpretación finalista o teleológica de las normas tributarias que han demostrado ser muy efectiva en la lucha contra el fraude. La recalificación de las opresiones se lleva a cabo, no sólo porque carezcan de un fin comercial autónomo, sino porque son artificiosas, inadecuadas al fin económico perseguido, salvo por el ahorro tributario. Artificio y ausencia de fin económico válido o razonable son dos caras de la misma moneda.

Con la doctrina del *business purpose* se intenta adoptar una visión objetiva, que prescinda de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario, combatiendo estas operaciones en tanto constituyen estrategias de ahorro fiscal no permitida, realizadas en fraude a la ley tributaria. Ejemplo de ello son los denominados paraísos fiscales, combatidos por la OCDE. Cfr. Ruiz Almendral. Ob. Cit. págs. 86 y s.s.

³⁴⁶ Ob. Cit. Rosembuj. Pág. 261. En las líneas de pensamiento de Sellers "Used in connection with a requirement for tax purposes that a transaction be entered into for a reason which is necessary or appropriate to a tax payer's business," 162, Code. Cfr. Sellers Smith, West's Tax Law Dictionary, Minnesota, 1992, p. 62:

6. Simulación frente al Derecho Tributario.

No puede pasarse por alto que existen simulaciones tendientes a hacer fraude al fisco. El Fisco es un acreedor *ex lege*, por lo que es necesario conocer la naturaleza de sus actos para aplicar el tipo tributario correspondiente.

Los tipos de imposición serán aplicados conforme a la naturaleza intrínseca y efectos de los actos y transmisiones, cuando la forma aparente de estos no corresponda a su contenido. En el caso de la simulación, la ley quiere que el impuesto se aplique, no al contrato aparente y ficticio, sino al verdadero, atendiendo a su naturaleza intrínseca, si bien con la limitación de que la disconformidad o falta de correspondencia debe resultar probada.

En la opinión de Ferrara³⁴⁷ la autoridad no puede atribuir a un acto distinta naturaleza de aquella que revela su apariencia externa, ni juzgar arbitrariamente sobre el carácter de una convención con objeto de aplicar distinto tipo de imposición, por ser incompetente para ello, y sólo podrá hacer tributar el acto o contrato según su verdadera naturaleza intrínseca cuando ésta haya sido declarada de un modo objetivo, o sea, cuando la simulación resulte de una contradecación o de un sentencia.

El Fisco frente a los simulantes se coloca en la posición de un tercero, que calculase el alcance de su derecho de crédito en relación con la índole de los actos realizados, según lo que de ellos aparezca o resulte demostrado en contra de esa misma apariencia. Se exceptúa de ello, aquellos supuestos en los que la ley atendiendo a elementos extrínsecos, indicios y presunciones puede fijar un tipo distinto de la imposición señalado al acto o contrato un valor diferente al valor declarado.

³⁴⁷ Ferrara. Ob. cit. pág. 454 y ss.

Si bien, le corresponde al Fisco el derecho de intervenir en el juicio ya promovido de simulación o el de impugnar por sí, o también, una vez hecha la notificación de pago en cuanto a la diferencia resultante de la aplicación de un tipo superior; sin embargo, opina Ferrara,³⁴⁸ carece de interés y derecho para accionar, cuando la impugnación se dirija a comprobar la existencia de un acto que no está sujeto al impuesto, como en la simulación absoluta en que no existe el acto, o está sujeto a un tipo igual o menor del aplicado, así es indispensable para que la administración fiscal pueda actuar, el que exista lesión en los tipos tributarios y que el derecho a percibirlos no haya prescrito.

Un problema que se presenta respecto de la simulación absoluta, surge con la pregunta sobre qué hacer en los casos de contratos traslativos de propiedad, es, si la cantidad percibida debe ser devuelta por la Hacienda, aun cuando se descubra el carácter aparente de la enajenación. La cual en principio pudiera responderse bajo la premisa que en el derecho fiscal rige la máxima de que una vez percibido el impuesto, queda consumada la operación, y salvo casos excepcionales, no se admite la reclamación de lo indebidamente pagado.

Al respecto, existe consenso de que el derecho fiscal, es un derecho de privilegio que puede prescindir de los conceptos jurídicos³⁴⁹ y retorcerlos en su provecho, en contra de la voluntad de las partes interesadas y de la realidad jurídica, con tal de aumentar los rendimientos del impuesto, sin embargo, ello no puede llevarse al extremo de interpretar torcidamente la ley con el fin de aplicar ilegalmente el impuesto.

³⁴⁸ Ídem.

³⁴⁹ Galarza, Cesar J. La Tributación de los Actos Ilícitos. España 2005. Editorial Thomson Aranzadi. Pág. 88 y s.s. señala que el Derecho Tributario, en honor a su autonomía calificador y en atención a sus finalidades propias, puede disponer la aplicación de sus normas ante la producción de un hecho o acto jurídico determinado, prescindiendo incluso de la calificación previa que el mismo arrastra de otras ramas jurídicas que persiguen finalidades distintas a la tributaria.

Así las cosas existe una vieja opinión judicial de la Corte de Casación Romana,³⁵⁰ que sostuvo que cuando las partes declaran una contradecларación en el sentido de que el acto fue aparte y no real, ésta tendrá por objeto modificar y rescindir el contrato anterior, sin que ello pueda destruir los efectos que se hayan producido, aun de manera provisional, de ahí que ello se asimila a una rescisión que no afecta al impuesto causado al contrato simulado.

La postura mencionada, es reprochada por el Ferrara bajo el argumento que declarada la inexistencia, no es posible modificar ni rescindir lo que nunca existió. Sin embargo, frente a la crítica anterior se ha sostenido, que si bien el contrato simulado se considera inexistente, la contradecларación no resuelve, ni destruye nada.

Sin embargo, contrario a la crítica referida, se sostiene que si se admite que el primer contrato puede producir efectos, entonces habrá que admitir que la contradecларación no puede destruirlos, de ahí que los tipos tributarios deben ser aplicados con arreglo a la naturaleza y efectos del acto, y las cantidades pagadas no son reclamables, ni aun por resolución o rescisión del acto.

En respuesta a ello, Ferrara³⁵¹ la considera arbitraria y antijurídica, bajo el argumento de que la ley ha querido determinar los tipos de imposición de conformidad con la verdadera naturaleza y efectos jurídicos del acto o contrato, en tanto que la ley mira al Estado de Derecho y no a su materialidad, la que carece de importancia, por lo que bajo esta óptica, si los tipos tributarios son aplicables a las transferencias o cambios de propiedad, dado que en la simulación nada se transfiere, la declaración de simulación absoluta de un contrato, para los fines del impuesto no implica una retrocesión o una nueva transferencia, ya que en la venta simulada, no es posible hablar de un impuesto sobre una transferencia imaginaria, porque que la declaración de nulidad del contrato destruye éste desde el principio,

³⁵⁰ Ferrara. Ob. cit. Pág.458. Refiriéndose a una resolución de la Corte de Casación Roma. 5 de sept. 1983, visible en foro UAL 1893, I, 1.043.

³⁵¹ Ídem. pág. 454 y ss.

por lo que se cuestiona qué efectos puede producir un acto inexistente que no produce nada.

Así, bajo su opinión, es falso que la sentencia declarativa de simulación produzca una especie de retrocesión, porque no se había llevado a cabo la transferencia de la propiedad, y la sentencia no hace más que declarar la inexistencia del contrato desde su origen, por lo que esta pretendida transferencia, no es más que una ficción privilegiada a favor del Fisco.

En el caso de la simulación relativa, existe una posición muy extendida³⁵² en el sentido de que el contrato simulado debe satisfacer un doble impuesto, uno por el acto aparente, y otro por el acto disfrazado. Al respecto Ferrara sostiene que la posición parece excesiva, al pensar que el primer pago debería considerarse como un anticipo respecto del segundo, adicionado de la penalidad correspondiente, con la que se sanciona la conducta de los simuladores.

Contrario a la postura anterior, Galarza³⁵³ opina que no existe contradicción alguna en el Derecho al considerar el Derecho Tributario que existirá tributación cuando se configure el hecho imponible fijado teniendo que comprobarse efectos específicos de un hecho o de un acto jurídico si dichos efectos se han producido realmente pese a los componentes ilícitos en su realización. Es decir, no se trata, de que el hecho imponible haya de ser lícito, sino de que, a efectos tributarios, es irrelevante su licitud o ilicitud. O dicho de otro modo, la norma que hace nacer la obligación tributaria no añade ni quita licitud o ilicitud al presupuesto del hecho tributario.

Para el Derecho Tributario se ha tomado en cuenta sólo los efectos económicos de un acto jurídico, y el grado de ilicitud en la comisión del mismo puede generar dos circunstancias: a) Que la ilicitud implica la nulidad tanto del acto como de sus efectos, y si bien estos últimos deben ser revertidos en los

³⁵² Ferrara. Ob. cit. pág. 463.

³⁵³ Galarza. Ob. cit. Pág. 90 y 91.

hechos, puede suceder que existan hechos que existen y proyectan consecuencias jurídicas a otros actos jurídicos, lo que puede llegar a presentar dificultad para su reversión; b) Que los actos con alto grado de ilicitud por lo general serán tipificados como delitos penales, lo que conlleva en muchos casos el decomiso de los efectos o productos del ilícito, junto con la responsabilidad civil por el acto ilícito que elimina los efectos económicos producidos por el acto ilícito, considerando además la capacidad contributiva que constituye el fundamento de la existencia de la obligación tributaria. En la opinión del citado autor, la autonomía del Derecho Tributario no constituye un argumento para refutar la tributación de los actos ilícitos

7. La simulación tributaria en el sistema mexicano.

En el año de 2005, en nuestro país se formuló iniciativa de reformas fiscales en la que se pretendió regular para efectos fiscales, la figura de la simulación de actos o contratos, estableciéndose que al determinarse ésta, la consecuencia sería la de que se aplicarían a las partes los efectos fiscales correspondientes a los actos o contratos efectivamente realizados.

Al analizar la iniciativa, los legisladores integrantes de la LIX Legislatura, desearon la propuesta, bajo un criterio civilista, argumentando que mientras la simulación no fuera declarada por un juez del orden común, el acto jurídico debía surtir todos sus efectos.

Sin embargo, las reformas fiscales para el ejercicio 2008, parecen haber superado la referida discusión, al regular dentro del texto del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁵⁴ la figura de la simulación tributaria; precepto que se

³⁵⁴ Cfr. Artículo 213. LISR.

...

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código

encuentra incluido en el Título de los Residentes en el Extranjero, específicamente en el capítulo relativo a los Regímenes Fiscales Preferentes.

7.1. Características.

El ordenamiento en comento prevé, que para los efectos del título relativo a los Regímenes Fiscales Preferentes, así como para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, se faculta a las autoridades para que, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, puedan determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales.

Dicha simulación deberá quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación, y su existencia será declarada en el acto por el que se determine la situación fiscal del contribuyente, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, precisando que el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Por otro lado, para cumplir con los principios de legalidad y de seguridad jurídica, se establece que la resolución en la que la autoridad determine la simulación deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación y,

Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de este Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y
- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

...

- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Finalmente, se establece que en materia probatoria la autoridad podrá basarse en elementos presuncionales.

7.2. Alcances de la simulación tributaria en México.

En términos de lo establecido en el artículo 213 de la ley del Impuesto sobre la Renta las facultades determinatorias de las autoridades fiscales en materia de simulación, se encuentra acotada a dos supuestos: a) respecto de los ingresos obtenidos por residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en la medida en que se encuentren sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes y b) respecto de los ingresos de fuente de riqueza en el país; ambos condicionados a operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de esta Ley.³⁵⁵

De lo anterior se observa que el alcance de la facultad conferida a la autoridad fiscal para declarar que un acto es simulado para efectos fiscales, se limita a supuestos vinculados con ingresos obtenidos por residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México respecto de operaciones celebradas con partes relacionadas.³⁵⁶

³⁵⁵ El artículo 215 referido, considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

³⁵⁶ Cfr. El Título VI de la LISR aplicable a los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales

El otro supuesto, se refiere a los ingresos de fuente de riqueza en el país, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas. Confirma esta interpretación la postura adoptada por el Servicio de Administración Tributaria, en el criterio 00/2013/ISR.³⁵⁷

Al respecto Francisco J. Matus Bravo³⁵⁸ opina en forma contraria a la autoridad Administrativa, bajo los argumentos de que la facultad de determinar la existencia de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales no abarca ni puede comprender los ingresos que obtengan residentes en México respecto de operaciones realizadas con otros residentes en el país o con establecimiento permanente, en tanto que bajo su apreciación, la redacción del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, restringe su aplicación a los ingresos obtenidos por residentes en México sujetos a regímenes fiscales preferentes, además de que en su consideración, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los residentes en México tributan bajo el principio de renta mundial respecto de todos sus ingresos y no sólo respecto de aquellos cuya fuente de riqueza sea el territorio nacional.

Por ello estima que el que se haya limitado la figura de la simulación a las operaciones con los denominados “paraísos fiscales” obedece a la imposibilidad práctica que tiene la autoridad fiscal para obtener información de éstas jurisdicciones, lo que hace ineficiente, y en ocasiones imposible, la fiscalización de

³⁵⁷ Cfr. Criterios normativos en materia de impuestos internos aprobados al primer trimestre de 2013, 00/2013/ISR Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

El artículo 213, décimo noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 1 de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta. Visible en:

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf

³⁵⁸ Matus Bravo, Francisco J. Imposibilidad para determinar la simulación de actos jurídicos. Artículo Revista Puntos Finos de Abril 2013, Dofiscal Editores.

contribuyentes residentes en México con inversiones en esos países, de ahí que ello justifica la concesión de facultades extraordinarias a las autoridades fiscales, cosa que no ocurre según su apreciación, en el ámbito doméstico, donde las autoridades fiscales se encuentran dotadas de facultades suficientes para verificar a plenitud el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por lo que resultaría excesivo e innecesario conferirles, además, la facultad de determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales.

Los comentarios anteriores me parecen equivocados, en primer lugar porque el artículo 213 en comento, claramente se refiere a un segundo supuesto, el que se vincula con los ingresos de fuente de riqueza en el país, en la medida que se vinculen con operaciones entre partes relacionadas, sin distinguir que éstas últimas sean residentes en México o en el extranjero, de ahí que si la ley no distingue no tenemos por qué distinguir.

En segundo lugar, el hecho de que los residentes en México, tributen bajo el principio de renta mundial, no impide que los ingresos se puedan diferenciar por razón de su origen, bien sea, fuente de riqueza nacional o fuente de riqueza extranjera, y que a partir de esta distinción se pueda aplicar la figura de la simulación, aun cuando ello provoque que la aplicación de la figura sea ineficiente al limitar sus alcances.

En tercer lugar, el argumento de que la razón del porque la simulación se haya acotado obedece a la imposibilidad práctica para obtener información de los denominados paraísos fiscales, situación que no ocurre en las operaciones domésticas, de ahí que resultaría excesivo el atribuir a las autoridades facultades para determinar la simulación para efectos fiscales respecto de todos los actos jurídicos, me parece contiene una premisa falsa.

Lo anterior es así, en tanto que el referido autor pasa por alto que la determinación de la simulación tributaria, es una medida para combatir la evasión

fiscal, la cual se puede presentar en todo tipo de operaciones, nacionales e internacionales, y no sólo las celebradas respecto de paraísos fiscales o con partes relacionadas; sin soslayar que para que exista simulación, es necesario un acuerdo de voluntades, y que es muy probable que en la mayoría de los casos, el tercero coparticipe será una parte relacionada.

Por su parte Juan Carlos Izaza³⁵⁹ sostiene que la expresión “para los efectos de éste título”, contenida en artículo 213 en comento, sólo aplica a los casos regulados por el capítulo al que pertenece el precepto, o sea el de los regímenes fiscales preferentes, y no al capítulo siguiente que se refiere al de las empresas multinacionales, además de que sostiene que del segundo capítulo parece no necesitar de esta facultad, pues regula temas muy concretos.

Así mismo sostiene que la simulación fiscal, sólo tendrá aplicación en materia del Impuesto sobre la Renta, sin que pueda extenderse respecto de otras contribuciones diversas.

En relación a los cometarios antes referidos, si bien comparto la idea de que el “capítulo de multinacionales de la LISR” regula temas específicos, relativos a los precios de transferencia, considero que ello no da origen a la figura de la simulación, dado que su objetivo es combatir la manipulación de los precios para transferir los beneficios entre empresas que sean partes relacionadas; lo que no es obstáculo para que la simulación se presente en una situación de excepción, cuando se demuestre una intencionalidad fraudulenta.

³⁵⁹ Izaza Arteaga, Juan Carlos. Simulación en los términos previstos por el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 2008. Artículo visible en Deloitte.com/mx. “Para que esto fuera posible, debería haberse puesto en un nuevo artículo al inicio del Título a efecto de que lo comprendiera todo, y no al inicio de uno de sus capítulos. Por otro lado, el contenido del segundo capítulo parece no necesitar de esta facultad, pues regula temas muy concretos: precios de transferencia, maquiladoras y ajuste a los precios derivados de la aplicación de tratados internacionales; circunstancias todas que permiten afirmar que esta facultad de declarar la existencia de una simulación sólo aplica al Capítulo I del Título VI, con exclusión del Capítulo II de dicho título.”

Por otro lado, y como crítica a la implementación de la figura de la simulación en nuestro sistema jurídico tributario, me parece que ésta fue temerosa en tanto que se limitó a supuestos muy concretos, acotando sus efectividad, en tanto que su regulación fue torpemente instrumentada, al establecerse con único objetivo el de determinar ingresos en materia del impuesto sobre la renta, soslayando que la figura de la simulación no tiene por propósito la determinación de ingresos, con independencia de que ésta también puede tener incidencia en materia de deducciones y otras figuras tributarias, tal y como se precisó en los puntos anteriores.

Al respecto, cabe recordar que el objetivo de la figura, es la calificación de actos y negocios jurídicos, en busca de fijar su realidad jurídica, identificando el verdadero negocio puesto en práctica por los interesados y que fue ocultado a través de la simulación, con el propósito de someterlo al tributo conforme al hecho imponible previsto en la ley, mismo que se pretendió evitar mediante la simulación.

7.3. Viabilidad de que las autoridades puedan determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales.

En el entorno jurídico mexicano existe una añeja discusión sobre si las autoridades fiscales pueden cuestionar la nulidad de los actos simulados en sus procedimientos administrativos o si deben acudir ante el Ministerio Público para que sea éste quien solicite su nulidad en defensa de los intereses de la Hacienda Pública.

Dicha discusión tiene su origen en la interpretación de los presupuestos regulados en el artículo 2183 del CCF, que prevén que bajo el sistema jurídico mexicano, desde el punto de vista civil, pueden solicitar la nulidad de los actos

simulados, los terceros perjudicados o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.³⁶⁰

En éste sentido, Matus Bravo³⁶¹ sostiene que la simulación es una institución del Derecho Civil no definida por la LISR, por lo que dada su naturaleza civil no puede ser declarada por una autoridad fiscal, en tanto que conforme al Derecho común es necesario que sea calificada y declarada por un juez.

Bajo su apreciación, la calificación realizada por la autoridad fiscal carecería de una debida fundamentación y motivación legal y constitucional, atentándose contra la garantía de seguridad jurídica, en tanto que no le parece congruente, ni lógico que un acto jurídico sea válido conforme al Derecho común y sea contrario a Derecho para efectos fiscales. Ésta opinión no es compartida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito³⁶² que considera que cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario.

³⁶⁰ Cfr. Artículo 2183. CCF. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

³⁶¹ Matus Bravo, Francisco J. Ob. cit.

³⁶² Cfr. FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES. Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

Visible en: [TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 3; Pág. 1745.

Al respecto el referido autor sostiene, que suponiendo sin conceder, que la autoridad fiscal estuviera facultada para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, no podrían variar los elementos de la simulación contenidos en el Código Civil Federal, ni pasar por alto las formalidades que para ello deben seguirse, de manera que una simple declaración administrativa no puede cambiar una obligación contractual de naturaleza mercantil, en un probable crédito fiscal por “supuestamente” realizar una simulación de actos jurídicos.

En el mismo sentido Adam Bitar³⁶³ sostiene que en términos del artículo 2183 del Código Civil Federal, no es posible que las autoridades fiscales de *motu proprio* nieguen o desestimen la validez jurídica de los actos celebrados por los particulares so pretexto de una simulación, para de ahí derivar consecuencias fiscales o diferencias de contribuciones, en tanto que conforme a dicho ordenamiento, será el Ministerio Público el único facultado para ejercitar la acción para pedir la nulidad de los actos simulados, cuando éstos se hubieren llevado a cabo en perjuicio del erario público, y que será facultad de un juez competente la de declarar la nulidad del acto simulado.

En su apreciación, conforme a la legislación civil no existe la posibilidad de que la autoridad fiscal desestime o considere inválidos o nulos los actos jurídicos de los particulares, argumentando que los mismos son simulados y que mientras no hayan sido declarados nulos o inexistentes por un juez competente, mediante una sentencia que haya causado estado, surten plenamente sus efectos.

Adicionalmente, dicho autor sostiene, que no toda conducta simulada es delictiva, y que cuando se pretenda imputar un delito a un contribuyente, el Ministerio Público deberá probar, no sólo el acto simulado, sino también el encubierto o verdadero, con el objeto de considerarlo nulo por ilícito.

³⁶³ Adam Bitar, Elías y Abril Rodríguez Esparza. Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación. México D.F. 2011. Editorial Themis. Págs. 101 a 133.

Las posiciones anteriores son equivocadas en tanto que pretenden hacer extensivos los presupuestos regulados en la materia civil a la materia tributaria, soslayando que éstos, únicamente tienen aplicación en el campo del Derecho Civil, en razón de que en la materia fiscal, opera el principio de autonomía del Derecho Tributario.³⁶⁴

En base a éste principio de autonomía del Derecho Tributario, es que el legislador de diversos países, siguiendo la experiencia de algunos países europeos, como España, ha atribuido a las autoridades fiscales facultades para recalificar los actos simulados, tal es el caso de México, Brasil³⁶⁵ y Guatemala.³⁶⁶

³⁶⁴ Cfr. PRESUPUESTOS DE HECHO COMPLEMENTARIOS. SU RELACIÓN CON EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO. Para establecer el contenido de la obligación tributaria, el legislador acoge actos de derecho privado o actos administrativos que utiliza como hechos jurídicamente calificados, al estar descritos en la hipótesis de una norma tributaria, otorgándoles efectos fiscales que pueden identificarse claramente, en tanto que aluden a la definición e identificación de los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria. Lo anterior no implica que dichos actos trasladen los efectos y consecuencias que operan o poseen en el derecho privado o en el administrativo automática o necesariamente; por el contrario, el legislador no está impedido para promover algún cambio en el concepto, en la forma o en la institución, mediante indicación de otras propiedades o consecuencias jurídicas seleccionadas cuidadosamente a partir del hecho social complejo y dentro de los límites constitucionales. En ese contexto, la necesidad de tipificar los presupuestos de la obligación tributaria acudiendo a formulaciones generales, justamente en el contexto de la complejidad que representa transformar, incorporar o recibir los conceptos, instituciones o formas de otras ramas del derecho, puede dejar al margen de la imposición a ciertos supuestos que, desde una óptica constitucional, no deberían encontrarse en una posición que favorezca incumplir con el deber constitucional de contribuir. Para tal propósito, el legislador acude a diversos métodos, entre los que destaca la definición de presupuestos de hecho complementarios utilizados para contrarrestar la posibilidad de que algunos supuestos queden excluidos del deber constitucional de contribuir según la capacidad, dada la esencial flexibilidad de las formas negociales. De manera que mediante los presupuestos de hecho complementarios, el legislador, tras definir exactamente el presupuesto relevante para el derecho tributario, y para el caso de que falte una señal distintiva del hecho imponible, indica otro presupuesto de hecho, cuya integración debe tener los mismos efectos jurídicos que aquél. De ahí que la definición del presupuesto de hecho típico se perfecciona ampliando sus efectos tributarios a otros actos que presentan un perfil idéntico o que, cuando menos, el legislador pretende someter a la imposición, por lo que el resultado es la configuración de nuevos presupuestos de hecho secundarios que complementan el típico, sin que exista el proceso deductivo de la presunción, lo que impide que alguna eventual falencia en el uso del lenguaje, una incompleta dicción legislativa o una redacción demasiado amplia permita al contribuyente sustraerse legalmente al impuesto.

Visible en: 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2; Pág. 1093.

³⁶⁵ Cfr. Taveira Torres Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Buenos Aires, Argentina 2008. Editorial Marcial Pons Pág. 315.

El artículo 116 del Código Tributario Nacional Brasileño establece que la autoridad administrativa podrá desestimar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la ocurrencia del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos establecidos en la ley ordinaria.

³⁶⁶ Cfr. Reformas al Código Tributario del Decreto 4-2012, reforma Fiscal de Guatemala. **Simulación Fiscal en Guatemala:** La Admón. Tributaria formulará los ajustes que correspondan cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellos; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.

<http://impuestosychocolate.com/2012/03/09/reformas-al-codigo-tributario-del-decreto-4-2012-reforma-fiscal-de-guatemala/>

Constitucionalmente nos señala Heleno Tavieras,³⁶⁷ se atribuye a la administración competencia para aplicar el tributo a los hechos jurídicos (hecho generador) que coincidan con el hecho imponible establecido por el legislador, así como para crear instrumentos que permitan dar efectividad a la aplicación de las leyes tributarias, por lo que para lograr sus objetivos, podrá calificar los hechos jurídicos tributarios, cuantificar la prestación tributaria, identificar al sujeto pasivo y aplicar las sanciones oportunas por el incumplimiento de las formalidades necesarias.

En esa tesitura, nos refiere dicho autor, la atribución de facultades a las autoridades tributarias para recalificar los actos o negocios simulados, encuentra su fundamento, en el deber que tiene la Administración de usar su poder de investigación para identificar los hechos demostrativos de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos tributarios, por lo que dentro de sus funciones, se encuentra la de deshacer lo aparente, para constituir en lenguaje el evento verificado en concreto, a fin de permitir localizar la efectiva ocurrencia del hecho jurídico tributario en los términos que de él emana, con independencia de que el contribuyente o responsable hayan usado por ocultarlo la simulación

La apreciación de la simulación, señala García Novoa,³⁶⁸ es uno de los privilegios de autotutela de la Administración, quien no necesita acudir a los tribunales civiles para que se declare la simulación, pero la misma se limita respecto del cumplimiento de obligaciones tributarias que verdaderamente existan, por lo que nunca podrá tener efectos más allá de lo estrictamente tributario.

Si bien le corresponde al Fisco ejercer el control efectivo sobre las formas elusivas, en la búsqueda de la verdad material, debe respetar los derechos individuales y fundamentales como son: la legalidad, la igualdad, la certeza y seguridad jurídica, así como el respeto al principio de autonomía privada.

³⁶⁷ Taveira Torres, Heleno. Ob. cit. Pág. 315.

³⁶⁸ García Novoa. Cesar. Ob. Cit. La Simulación en el ordenamiento Tributario... Págs. 369 a 391.

Independientemente de las facultades para recalificar para efectos tributarios los actos jurídicos, las autoridades conservan la posibilidad de iniciar las acciones penales procedentes, como en el caso de México, que en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, ha categorizado a la simulación fiscal como delito asimilable a la defraudación fiscal, coincidiendo con el criterio sustentado por la doctrina internacional previamente analizada, y recogida por las legislaciones de algunos países, en el sentido de que la simulación tributaria implica una conducta delictiva.³⁶⁹

Adicionalmente vale la pena comentar la existencia de dos precedentes judiciales, el primero en relación a la constitucionalidad de la fracción III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que tutela la facultad de la autoridad administrativa para la "comprobar los delitos fiscales"³⁷⁰ sujeta ésta, al

³⁶⁹ Ver: Simulación, Abuso de Formas, Elusión y Fraude a la Ley en El Derecho Tributario. Bravo Sheen, David. La simulación en Perú va pues, aparejada del engaño; esta es la verdadera voluntad de los simuladores. Se privilegia la forma y se pretende que los terceros, incluida la Administración Tributaria, consideren que corresponde a un contenido que como se ha dicho no tendrá eficacia). , <http://www.asesor.com.pe/teleley/articulos/fraus-legis.htm>

Archila M. Mario E. Reformas al Código Tributario del Decreto 4-2012, reforma Fiscal de Guatemala. En estos casos la Admón. Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, **sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.** <http://impuestosychocolate.com/tag/simulacion-fiscal/>

³⁷⁰ DELITOS FISCALES. LA FACULTAD QUE CONCEDE EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA COMPROBAR LA COMISIÓN DE AQUELLOS, NO INVADE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS QUE EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL OTORGA AL MINISTERIO PÚBLICO. De la interpretación sistemática y armónica de lo dispuesto en los artículos 72, 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso artículo 42, fracción III, del propio ordenamiento, se advierte que la frase "comprobar los delitos fiscales" a que alude este último y que desde el punto de vista gramatical coincide con la actividad que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero referida y encaminada única y exclusivamente a sus facultades de comprobación fiscal, no invade las facultades que el artículo 21 de la Constitución Federal otorga al Ministerio Público para la investigación y persecución de los delitos que sólo a él le incumbe. Ello es así, porque la comprobación de la comisión de delitos fiscales debe entenderse como el aviso que se da al citado representante social para que, en su caso, inicie la averiguación previa, labor que no podría llevar a cabo si la autoridad hacendaria, previamente, no ejerce sus facultades de comprobación fiscal, entre ellas, la de verificar la comisión de delitos fiscales que llegare a advertir, facultad que no es autónoma sino accesoria de la determinación de créditos fiscales. En consecuencia, debe decirse que la facultad que se otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar la comisión de delitos fiscales, no invade las facultades conferidas al Ministerio Público en el precepto constitucional de referencia, en virtud de que aquélla se encuentra necesariamente vinculada con la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales y sólo permite que la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separe aquellos datos o documentos que a su juicio resultan pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales respectivas, a través de la denuncia de hechos al mencionado representante de la sociedad, de la formulación de la querrela, o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 191119. Instancia: PLENO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente:

ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales, lo que permite a la autoridad, sin quebrantar los requisitos formales en el desahogo de una orden de visita domiciliaria, separar aquellos datos o documentos que a su juicio resulten pertinentes para proceder penalmente en contra de los sujetos que cometan infracciones a las normas fiscales y en base a ello formular la querrela o denuncia de hechos procedente al Ministerio Público, que como representante de la sociedad es el encargado de la formulación de la querrela o declaratoria de perjuicios, según el delito de que se trate.

El segundo, que establece que el procedimiento penal por delitos fiscales, es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal,³⁷¹ y que con independencia de que pueda ser contrario al principio de *nen bis in ídem*,³⁷² aplicado conjuntamente con el criterio anterior, nos lleva a la

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XII, Septiembre de 2000. Materia(s): Constitucional, Penal Tesis: P. CL/2000. Pág. 20.

³⁷¹ PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL. Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculcado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad, en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa, es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de actos de aquélla, para efectos de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades del propio procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 184292. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XVII, Mayo de 2003. Materia(s): Penal. Tesis: III.2o.P.90 Pág. 1249.

³⁷² Cfr. Díez Ochoa José María.- Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos.- Ediciones Centro de Estudios Fiscales, Madrid España. Pág. 27 y sigs.

El principio de no concurrencia "*ne bis in ídem*." conforme al referido autor, tiene tres posibles acepciones:

a) Sancionar dos veces el mismo hecho en vía penal y administrativa.- Conforme a la legislación Española, si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasará el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previa audiencia del interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo el cual quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, se sobresea, o se determine la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanciones administrativas, de manera que de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará

conclusión de que frente a un caso de simulación en materia tributaria, la autoridad administrativa deberá proceder dentro del terreno administrativo a recalificar la figura y sancionar administrativamente al contribuyente, independientemente de que en la vía penal recabe los datos, información y documentos necesarios para que la representación social ejerza las facultades que le confiere el artículo 21 de nuestra Carta Magna.

8. Conclusiones.

La simulación tributaria aun cuando es de matriz civil, sus efectos y repercusiones, no son similares, en tanto que fiscalmente se atiende a la realidad

sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados, y se reanuda el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que se encontraba suspendido. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Bajo el sistema jurídico mexicano, no se incurre en la imposición de una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si éstas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado la administrativa, y por otro la penal; lo que encuentra justificación en la afirmación de que el procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal.

En esa tesitura, si una persona está sujeta a un proceso penal por su probable responsabilidad en la comisión de un delito, no es necesario que culmine la visita de auditoría en la que se tuvo conocimiento de su probable comisión, porque nada impide que se le sancione administrativamente por los mismos hechos, toda vez que los procedimientos administrativos tienen diversa naturaleza del procedimiento que se instaura de acuerdo a la legislación penal.

b) Que una misma conducta sea considerada infracción tributaria y así mismo, criterio de agravamiento de la infracción cometida o criterio de calificación de una infracción. Bajo este principio, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

c) Sancionar dos veces el mismo hecho en la vía administrativa. Esta prohibición implica que a una misma conducta ilícita que pudiera ser constitutiva de dos o más infracciones tributarias, no se le pueden imponer las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones que deriven de dicha acción ilícita.

Ahora bien, diferente es el caso en el que a una misma conducta ilícita, tipificada en una sola infracción, pueden imponérsele dos tipos de sanciones, una pecuniaria y otra no pecuniaria. Esta dualidad de sanciones se considera que forman parte de una sola sanción.

Cabe señalar que el principio de no concurrencia, no impide la posibilidad de sancionar todas las infracciones que se hubieran cometido, de manera que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones, posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Bajo la legislación mexicana, cuando una misma conducta implique la comisión de varias infracciones, sólo será sancionable con la más alta, ello conforme a lo dispuesto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, el que prevé que cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la multa mayor, aunque las infracciones dimanen de disposiciones contenidas en distintos ordenamientos legales, pues en la disposición mencionada se recoge el principio de consunción, por el que se aplica solamente la sanción más grave, lo que tiende a evitar excesos en la represión, bajo la premisa de que el infractor no debe ser sancionado dos o más veces por la misma conducta (acción u omisión).

En relación a los argumentos arriba sintetizados, que conforman la posición hasta hoy adoptada por nuestros tribunales, cabe preguntar, si estos criterios siguen vigentes a la luz de las reformas constitucionales de 2011 en materia de derechos humanos, o si los mismos deben modificarse y adecuarse conforme las consideraciones seguidas por los tribunales internacionales de la materia.

económica del acto y la capacidad de tributación que se desprende del hecho imponible.

El pretender hacer extensivos los presupuestos regulados en la materia civil a la materia tributaria, como lo hacen los autores Mexicanos, es un criterio equivocado, al soslayar que en la materia fiscal, opera la el principio de autonomía del Derecho Tributario.

La simulación en materia tributaria sólo aplica respecto de la denominada “simulación negocial, en tanto que ésta se establece con propósito de evitar el hecho imponible gravado por la ley, de ahí que los hechos jurídicos no pueden ser objeto de simulación fiscal.

La calificación de los actos y negocios, es una herramienta fundamental en materia de simulación, en tanto que, mediante ella se identifica la norma que le es aplicable atendiendo a la realidad jurídica realmente acordada por las partes.

El combate a la simulación encuentra su fundamento en el establecimiento de la realidad jurídica, considerando además que la realización del hecho imponible no depende de la manifestación de la voluntad de los contribuyentes, sino que éste hecho, atiende al indicador de capacidad económica que produce los efectos jurídicos previstos en la ley, y que al realizarse, da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

La actuación de la Administración Tributaria, encuentra su fundamento en el principio de legalidad de la imposición, que le faculta a investigar de oficio, para comprobar que los impuestos se aplican cuando se dan en la realidad los presupuestos del hecho imponible previsto por la ley, de manera que se debe investigar la verdad material de los hechos, a fin de garantizar que los principios de la imposición son respetados, no sólo de manera general, sino en el caso concreto.

La intencionalidad fraudulenta al simular el acto o negocio frente a la Hacienda Pública, es un elemento fundamental en materia tributaria, de ahí que se no se puede entender ésta, sin el concierto o intención maliciosa y fraudulenta que implica la voluntad de engaño, traducida en la manipulación de actos o negocios jurídicos tendientes a la evasión fiscal, por lo que la misma es apreciada como delito.

Las reformas fiscales en México que para el ejercicio 2008 regularon la simulación en el campo tributario, si bien representan un avance, son criticables en tanto a que al implementarse la figura de la simulación en nuestro sistema jurídico tributario, ésta fue temerosa al limitarse a supuestos muy concretos, con lo cual se ha acotado su efectividad.

La incorporación de la figura en nuestro país, fue torpemente regulada al establecer como único objetivo la determinación de ingresos en materia del Impuesto sobre la Renta, soslayando que la figura de la simulación tiene mayores alcances, en tanto que su objetivo es la búsqueda de la realidad jurídica, a través de la calificación de actos y negocios jurídicos, identificando el verdadero negocio puesto en práctica por los interesados y que fue ocultado a través de la simulación, con el propósito de someterlo al tributo conforme al hecho imponible previsto en la ley, mismo que se pretendió evitar mediante la simulación.

CAPITULO 5

¿PORQUE LA EVASIÓN FISCAL?

La evasión a través de la simulación, no puede ser entendida sin la obligación tributaria, que es precisamente la que se pretende evadir. En relación a esta obligación, nos recuerda Cristina Pauner,³⁷³ la Constitución impone a los ciudadanos deberes para el cumplimiento de determinados fines, considerados como relevantes a la sociedad, así, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un deber que cuando se está en presencia del presupuesto tributario o hecho imponible, es correlativo a la potestad tributaria, en el que el deber cede y surge la obligación o nace el derecho a exigir el pago del tributo.

1.- La obligación tributaria.

La actividad financiera, nos recuerda Cristina Pauner,³⁷⁴ ha existido desde siempre, desde el momento en que se establece el poder bajo cualquier forma en la sociedad, por lo que la primera función que ejerce, es la de proporcionarse medios materiales para su mantenimiento.

A lo largo de la historia, señala Serra Rojas,³⁷⁵ los núcleos de población decidieron aprovechar las ventajas de asignar al poder público las tareas para la satisfacción de las necesidades colectivas, dentro de las que se incluyen actividades tales como, la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la educación, etc. Con el transcurso del tiempo, la técnica y la civilización, afirma el autor, las tareas del poder público evolucionan y se hacen más complejas, lo que reclama del Estado un esfuerzo colosal que conlleva inevitablemente la obligación de proporcionarle los medios y recursos apropiados para realizarlas.

³⁷³ Pauner Chulvi, Cristina.-El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001. pág. 34.

³⁷⁴ Ídem.

³⁷⁵ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo. Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, S.A. México 1974, pág. 78.

Si bien, en el mundo existe consenso sobre el deber jurídico de tributar que tienen los integrantes de una comunidad, para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; dicho deber, como obligación que es, sólo puede concebirse con la necesaria concurrencia de los gastos públicos, de ahí que, es claro que existe estrecha vinculación e interdependencia entre el pago de tributos y la satisfacción de las necesidades sociales, tan esto es así, que los ciudadanos se negarían a contribuir al sostenimiento de un Estado que no cumpliera con ellas, lo que implica un interés de quien contribuye para que estos fines se cumplan, lo que conlleva aparejado un derecho para exigir el cumplimiento de aquél deber, máxime que el establecimiento o el aumento de los tributos no puede ser indiscriminado, sino que debe justificarse en razón de los fines públicos que habrá de satisfacer.

En esa tesitura, el principal problema que debe enfrentar el tributo, es su aceptación, respecto del cual, refiere Pierre Beltrame,³⁷⁶ en Francia, el principio del consentimiento popular del impuesto se desprende del texto del artículo 14 de la Declaración de derechos de 1789, que reza: “Todos los ciudadanos tienen derecho de constatar por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su uso y de determinar su cuota, base, recaudación y duración.”

Al respecto nos señala dicho el autor, debe distinguirse entre la aprobación del impuesto (noción jurídica) y el consentimiento al impuesto (noción sociológica). Históricamente, el consentimiento del tributo es expresión de un principio político más amplio, es decir, el consentimiento del pueblo a las decisiones tomadas por el soberano. Sobre ese principio se instaura la democracia en Inglaterra. (Carta Magna de 1215, *Petition of Rights* de 1628).

³⁷⁶ Beltrame, Pierre. Introducción a la Fiscalidad en Francia, Traducción a cargo de J. Alberto Sanz Díaz Palacios y Saturnina Moreno González, Editorial Atelier, Libros Jurídicos. Barcelona España 2004, Pág. 240 y sig.

Sin embargo hoy día, el consentimiento del impuesto se ha convertido más en formalismo jurídico y se ha alejado de la legitimidad política, ya que existen muchos candados que deben ser superados, como el hecho de que las Cámaras no puede “disminuir los recursos públicos”; además, debe considerarse el alto tecnicismo de la ley tributaria, lo que provoca que sea el titular del Ejecutivo quien presente las iniciativas legislativas, las que poco son debatidas en los Congresos legislativos, a lo que debe añadirse el hecho de que el impuesto se ha convertido en instrumento de intervención económica; factores todos éstos que dificultan el que los parlamentos cumplan su papel tradicional de protección de los contribuyentes.

Partiendo de la premisa que el poder soberano se sustenta en la voluntad general de los gobernados, debe existir consentimiento popular del tributo y de su destino, lo que motiva a Beltrame³⁷⁷ el analizar las formas de cómo, es que éste consentimiento se expresa.

El consentimiento impositivo en opinión de Beltrame³⁷⁸ debe asegurar la mejor utilización de los gastos públicos, haciendo frecuentes llamamientos a la iniciativa y a la responsabilidad de los usuarios de los servicios públicos, para lo cual se requiere la comprensión previa del tributo, tanto en lo individual, como en el colectivo social.

a) El consentimiento individual al impuesto, tiene un fundamento ético “la idea de un deber fiscal, exigencia social vinculada a la pertenencia de una comunidad”; sin embargo, en nuestras sociedades industrializadas y urbanas, donde las relaciones sociales están influenciadas por criterios económicos, el deber fiscal que se presenta frente a un sistema redistributivo complejo que no refleja claramente la contrapartida de las exacciones, incluso para quienes se benefician de ellas.

³⁷⁷ Beltrame, Pierre. Ob. cit. Pág. 243.

³⁷⁸ Ídem.

b) El consentimiento colectivo se podría lograr a través del referéndum fiscal, tal y como se practica en los cantones suizos, donde constituye una forma de resistencia colectiva e institucionalizada, frente a los excesos del poder fiscal, sin embargo, Beltrame³⁷⁹ critica éste modelo, bajo el argumento de que el problema que ésta figura plantea, radica en que difícilmente se ajusta al principio de solidaridad nacional que fundamenta la imposición moderna, además de que puede caer fácilmente en un aspecto demagógico.

Por otro lado, el Estado como estructura que es, enfrenta la problemática de cómo adoptar decisiones, las que implican la suma de las decisiones de los individuos, para originar una decisión social única que representa la decisión de la colectividad, así, bajo el pensamiento político anglosajón, el derecho de voto es el principal instrumento de elección social en democracia, de manera que, sean los ciudadanos a través del ejercicio de su derecho de voto, quienes incrementen sus rentas presionando las decisiones político-fiscales, o también como electores descontentos manifiesten su insatisfacción ejerciendo el control político.

Sin embargo, no puede pasarse por alto, que en los sistemas de democracia representativa, existen una serie de agentes distintos del contribuyente, en quienes recaen el consentimiento popular del tributo y su destino, así como de las decisiones sociales; además de que el control sobre éstas últimas, recaerá en sujetos que si bien son electos por el contribuyente, en su resoluciones se verán influenciados por intereses de partido o de grupos de presión que deben obedecer, más que a la satisfacción de las necesidades sociales, de ahí que, es importante comprender la dinámica de los agentes protagonistas en los procesos de las decisiones sociales.

i) Los votantes. En los Estados democráticos modernos, la decisión se adopta de manera indirecta a través de representantes que son elegidos por sus ciudadanos, respecto de quienes se espera que dediquen tiempo y esfuerzo para

³⁷⁹ Beltrame, Pierre. Ob. cit. Pág. 242 y sigs.

informarse convenientemente con respecto de los temas que van a votar y negociar. Teóricamente, la toma de decisión del votante estará guiada por la maximización del bien común, sin embargo, la realidad muestra que el voto se emite en base a consideraciones totalmente ajenas.

Además de que los votantes generalmente están poco informados sobre sus decisiones políticas, a lo que hay que agregar el poco interés del votante estándar para informarse sobre el funcionamiento del Gobierno, los partidos políticos, y las ventajas o desventajas de las políticas gubernamentales.

ii) Los Políticos. El hombre público en su actuar se guiará fundamentalmente por la maximización de votos que le permitan mantenerse en el poder en la próxima campaña electoral, de ahí que, tendrá cuidado de transmitir una imagen atractiva para el electorado, por lo que manipularán para presentar el verdadero fondo de los problemas y la veracidad de la situación real de la cosa pública, lo que crea un peligro de una ilusión política, máxime que las decisiones políticas se tomarán en razón de los beneficios más evidentes que se generen y los costos más ocultos, lo que nos enfrenta a la política de la ineficiencia.

iii) Los Burócratas. Son el aparato que hace funcionar al Estado, y que se encargará de la implementación de la decisión del poder político; influyen de manera importante sobre las decisiones sociales, en tanto que del funcionario buscará su bienestar personal, a través de lograr la mayor cuantía de asignación presupuestaria a su dependencia, lo que le representará una mejor y mayor retribución, así como un mayor prestigio profesional y mayor poder; todo lo que combinado puede provocar el peligro de la ilusión burocrática, privilegiando el suministro de aquéllos servicios más visible y fácilmente medibles y que le den mayor imagen, en detrimento de otros más eficientes o necesarios.

iv) Los grupos de presión. La unión de grupos de individuos unidos por un mismo interés común, que actúan de forma abierta o solapada para influir en las

decisiones políticas, especialmente en la política fiscal, en la que ejercen indudable influencia, particularmente en las decisiones relacionadas con el gasto público, o influyendo en los gastos fiscales (cuantía de ingresos que el Estado deja de percibir), como son la existencia de figuras impositivas como las exenciones, deducciones, o bonificaciones, que son fruto de presiones de grupos políticos, quienes privilegiaran sus intereses sobre los de la comunidad.

En suma, como puede observarse, el consentimiento colectivo del impuesto es difícil de conformarse, lo que nos lleva a analizar brevemente su sociología.

2. La sociología del impuesto.

La Sociología del impuesto refiere Leroy,³⁸⁰ se entiende como un fenómeno social, que busca dilucidar sobre las relaciones entre la fiscalidad, el Estado y la sociedad.

Son objeto de su estudio, los ciudadanos y la decisión de cómo establecer diferentes tipos de política tributaria, la historia de las revoluciones fiscales,³⁸¹ y las diversas formas de evitar el impuesto, como el fraude, y el funcionamiento de la burocracia fiscal, así como la aceptación social del impuesto que nos lleva a la legitimación del Estado frente a las políticas públicas.

Desde el punto de vista sociológico, el impuesto atiende a la legitimación ciudadana sobre las finanzas públicas, el impuesto refiere la idea de una carga difícilmente soportable, de ahí que, el estudio de los fenómenos fiscales y su evaluación debe hacerse atendiendo a diversos contextos sectoriales, geográficos, históricos, institucionales y culturales.

³⁸⁰ Leroy, Marc. La Sociologie de L'impôt Paris Francia 2002. Editorial Presses Universitaires de France.

³⁸¹ Marc Leroy. Ob. cit. Pág. 76. En la línea de pensamiento de A. de Tocqueville, L'Ancien Régime et la Révolution, Paris, Robert Laffont, con -Bouquins- 1986, p. 1055-1058.

Es importante destacar nos señala Leroy,³⁸² que los cambios fiscales deben analizarse como una respuesta a situaciones de crisis, la oportunidad de un cambio fiscal está vinculado a la función financiera del impuesto y a la necesidad de expensas financieras, ejemplo de ello son los gastos de guerra de la Real Hacienda de Nueva España en la época de los intendentes: 1786-1810, período en que para hacer frente a los crecientes gastos, la monarquía española del siglo XVIII, adoptó en sus posesiones americanas, lo que se conoce como fiscalidad extraordinaria, y estableciendo nuevos tipos de impuestos, dentro de los que llama la atención el tributo que pagaban los indios al rey por el privilegio de ser sus vasallos.³⁸³

La historia muestra que la crisis, es una ocasión frecuente para presentar a la agenda pública reformas fiscales, bajo el argumento de la necesidad financiera, de ahí que la crisis sin ser determinante, crea oportunidades para justificar la presión fiscal.

Si bien, desde la época de los griegos, el concepto de ciudadanía adquirió significado bajo una concepción contractualista, que se explica según Estevez y Esper,³⁸⁴ en el intercambio pactado por Estado con el ciudadano, mediante el cual, el primero garantiza a sus ciudadanos una serie de derechos (políticos, económicos, sociales, etc.) que hacen que la vida en sociedad valga la pena; y como contrapartida les exige que se atenga a las reglas, esto es, que acepten vivir en un Estado de Derecho y que contribuya materialmente a sostener ese pacto.

Empero, los contribuyentes siempre serán partidarios de la disminución de impuestos y la exención de servicios públicos; pues debido a una deficiente información, ven a los gastos públicos como libres y separados de los ingresos fiscales, a lo que hay que adicionar la ausencia de transparencia en las finanzas

³⁸² Ídem.

³⁸³ Luis Jáuregui. Del Mercantilismo al Liberalismo: La Transición Fiscal en México de la Colonia al Período Nacional.- Crónica Gráfica de los Impuestos Siglos XVI-XX. Ciudad México, 2003, Editorial Archivo General de la Nación, SHCP y S GOB. Págs. 60-61.

³⁸⁴ Estevez, Alejandro M. y Susana C. Esper, Artículo "Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido", Revista Debates Latinoamericanos, 6 (10).

públicas, junto con el hecho de que los ciudadanos estiman que el gobierno utiliza mal el dinero, por lo que no existe confianza frente a las promesas del gobernante, de ahí la resistencia al impuesto, que es percibido como arbitrario.

La percepción del ciudadano, de que el Estado cumple o no con su parte del pacto, afecta profundamente la voluntad de los ciudadanos de cooperar con su esfuerzo al bienestar general, así cuando la idea de que el gasto público no llega a quienes más lo necesitan o es utilizado para fines privados (corrupción), o si se percibe que los evasores no son castigados como corresponde, ello afecta el cumplimiento fiscal; fenómeno que encuentra una posible explicación en opinión de Estevez y Esper, en la idea de "contrato social incumplido", y como una manera de ajustar las "injusticias" de un "contrato defectuoso", como ocurre en la idea muchos latinoamericanos quienes buscan escapar a sus obligaciones fiscales.

Esta percepción, deslegitima al sistema impositivo, los ciudadanos sienten menor responsabilidad hacia la administración y el resto de la sociedad, lo que genera la sensación de que el incumplimiento fiscal no es necesariamente un delito; por el contrario, éste se convierte en una forma de "contrarrestar" las injusticias surgidas de un "contrato social incumplido", a lo que habrá que agregar la impresión en los ciudadanos de que sus derechos son continuamente avasallados; por lo que la desconfianza en el sistema llega a estimular la corrupción y como contrapartida, bajo la creencia de que de nada servirá pagar impuestos, comportamientos tendientes al incumplimiento fiscal.

Así los referidos autores describen dos tipos principales de comportamiento del contribuyente:

a) El comportamiento de un ciudadano con una moral fiscal alta que tiene conciencia de la existencia de que hay una obligación fiscal, en la medida que el individuo vive bajo la protección estatal, por lo que tiene la voluntad de cumplir con

sus obligaciones tributarias, guiado por la creencia de que a través del pago de impuestos contribuye al sostenimiento y bienestar de la sociedad.

b) En contrapartida, existe un segundo tipo de comportamiento, bajo la creencia de que el incumplimiento fiscal, en ciertas circunstancias, deja de ser mal visto, e incluso llega a convertirse en la forma esperada y socialmente aceptada de actuar, donde el contribuyente ha sido criado con la idea de que dejar de cumplir con las obligaciones impositivas no siempre es una actitud antietica, ni una falta contra el resto de la sociedad, idea predominante en Argentina, y respecto de la que Yo agragaría, no es ajena a nuestro país.

El fraude es un fenómeno complejo y multiforme, difícil de describir, y con diversas causas, frente a las cuales, la Administración busca obtener la mayor información administrativa posible, orientada a lograr su control fiscal. Así las cosas, día a día, las autoridades fiscales de todo el mundo, buscan implementar diversas medidas para prevenir y combatir no sólo el fraude fiscal, sino todas aquellas figuras elusivas del tributo, como lo es el fraude de ley, a través de las diversas formas en la que esta se implementa.

En ese sentido, nos refiere Checa González,³⁸⁵ fueron implementadas en España diversas medidas para la prevención del fraude fiscal, como son el establecimiento de medidas que obligan a los Notarios Públicos, que cuando se esté en presencia de escrituras públicas relativas a actos vinculados con inmuebles, y demás derechos reales, así como cualquier otra con transcendencia tributaria, para que identifiquen plenamente a las personas o entidades en cuya representación actúen, dejando constancia en las escrituras respectivas. Así mismo se adoptaron diversas medidas para restringir el uso de dinero en efectivo,

³⁸⁵ Checa González, Clemente. Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, del 29 de noviembre. España 2007, Editorial Thomson Aranzadi. Pág. 221 a 232.

y la ampliación de los sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley sobre medidas de prevención del blanqueo de capitales.³⁸⁶

México no es extraño a éstas medidas, como podemos observar a través de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo³⁸⁷ y recientemente la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita,³⁸⁸ en la que se han adoptado medidas para combatir el denominado “lavado de dinero”, estableciendo las actividades consideradas como vulnerables,³⁸⁹ las

³⁸⁶ Cfr. Checa González. Op. Cit. Págs. 221 a 232. nos señala que las medidas para la prevención del blanqueo de capitales, tiene por objetivo la prevención de la utilización del sistema financiero, así como de otros sectores de actividad económica, para el blanqueo de capitales procedentes de: a) Actividades delictivas relacionadas con las drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas; b) Actividades delictivas relacionadas con las bandas armadas, organizaciones o grupos terroristas. Y c) actividades delictivas realizadas por bandas o grupos organizados. Entendiéndose por blanqueo de capitales, la adquisición, utilización, conversión o transmisión de bienes que proceden de alguna de las actividades delictivas enumeradas, para ocultar o encubrir su origen o ayudar a la persona que haya participado en la actividad delictiva a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos, así como la ocultación o encubrimiento de su verdadera naturaleza, origen, localización, disposición, movimientos o de la propiedad o derechos sobre los mismos, aun cuando las actividades que las generen se desarrollen en el territorio de otro Estado.

³⁸⁷ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

³⁸⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de octubre de 2012.

³⁸⁹ Cfr. Artículo 17. LFPIORPI. Para efectos de esta Ley se entenderán Actividades Vulnerables y, por tanto, objeto de identificación en términos del artículo siguiente, las que a continuación se enlistan:

I. Las vinculadas a la práctica de juegos con apuesta, concursos o sorteos que realicen organismos descentralizados conforme a las disposiciones legales aplicables, o se lleven a cabo al amparo de los permisos vigentes concedidos por la Secretaría de Gobernación bajo el régimen de la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento. En estos casos, únicamente cuando se lleven a cabo bajo las siguientes modalidades y montos:

La venta de boletos, fichas o cualquier otro tipo de comprobante similar para la práctica de dichos juegos, concursos o sorteos, así como el pago del valor que representen dichos boletos, fichas o recibos o, en general, la entrega o pago de premios y la realización de cualquier operación financiera, ya sea que se lleve a cabo de manera individual o en serie de transacciones vinculadas entre sí en apariencia, con las personas que participen en dichos juegos, concursos o sorteos, siempre que el valor de cualquiera de esas operaciones sea por una cantidad igual o superior al equivalente a trescientas veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

II. La emisión o comercialización, habitual o profesional, de tarjetas de servicios, de crédito, de tarjetas prepagadas y de todas aquellas que constituyan instrumentos de almacenamiento de valor monetario, que no sean emitidas o comercializadas por Entidades Financieras. Siempre y cuando, en función de tales actividades: el emisor o comerciante de dichos instrumentos mantenga una relación de negocios con el adquirente; dichos instrumentos permitan la transferencia de fondos, o su comercialización se haga de manera ocasional. En el caso de tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a ochocientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. En el caso de tarjetas prepagadas, cuando su comercialización se realice por una cantidad igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, por operación. Los demás instrumentos de almacenamiento de valor monetario serán regulados en el Reglamento de esta Ley.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría, en el caso de tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a un mil doscientas ochenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. En el caso de tarjetas prepagadas, cuando se

comercialicen por una cantidad igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

III. La emisión y comercialización habitual o profesional de cheques de viajero, distinta a la realizada por las Entidades Financieras.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando la emisión o comercialización de los cheques de viajero sea igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

IV. El ofrecimiento habitual o profesional de operaciones de mutuo o de garantía o de otorgamiento de préstamos o créditos, con o sin garantía, por parte de sujetos distintos a las Entidades Financieras.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando el acto u operación sea por una cantidad igual o superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

V. La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de bienes inmuebles o de intermediación en la transmisión de la propiedad o constitución de derechos sobre dichos bienes, en los que se involucren operaciones de compra o venta de los propios bienes por cuenta o a favor de clientes de quienes presten dichos servicios.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando el acto u operación sea por una cantidad igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

VI. La comercialización o intermediación habitual o profesional de Metales Preciosos, Piedras Preciosas, joyas o relojes, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes en actos u operaciones cuyo valor sea igual o superior al equivalente a ochocientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando quien realice dichas actividades lleve a cabo una operación en efectivo con un cliente por un monto igual o superior o equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

VII. La subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes realizadas por actos u operaciones con un valor igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

VIII. La comercialización o distribución habitual profesional de vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres con un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a seis mil cuatrocientas veinte veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

IX. La prestación habitual o profesional de servicios de blindaje de vehículos terrestres, nuevos o usados, así como de bienes inmuebles, por una cantidad igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

X. La prestación habitual o profesional de servicios de traslado o custodia de dinero o valores, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México y las instituciones dedicadas al depósito de valores.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando el traslado o custodia sea por un monto igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

XI. La prestación de servicios profesionales, de manera independiente, sin que medie relación laboral con el cliente respectivo, en aquellos casos en los que se prepare para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del cliente cualquiera de las siguientes operaciones:

a) La compraventa de bienes inmuebles o la cesión de derechos sobre estos;

b) La administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes;

c) El manejo de cuentas bancarias, de ahorro o de valores;

d) La organización de aportaciones de capital o cualquier otro tipo de recursos para la constitución, operación y administración de sociedades mercantiles, o

e) La constitución, escisión, fusión, operación y administración de personas morales o vehículos corporativos, incluido el fideicomiso y la compra o venta de entidades mercantiles.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando el prestador de dichos servicios lleve a cabo, en nombre y representación de un cliente, alguna operación financiera que esté relacionada con las operaciones señaladas en los incisos de esta fracción, con respeto al secreto profesional y garantía de defensa en términos de esta Ley;

XII. La prestación de servicios de fe pública, en los términos siguientes:

A. Tratándose de los notarios públicos:

a) La transmisión o constitución de derechos reales sobre inmuebles, salvo las garantías que se constituyan en favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de vivienda.

Estas operaciones serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando en los actos u operaciones el precio pactado, el valor catastral o, en su caso, el valor comercial del inmueble, el que resulte más alto, o en su caso el monto garantizado por suerte principal, sea igual o superior al equivalente en moneda nacional a dieciséis mil veces el salario mínimo general diario vigente para el Distrito Federal;

b) El otorgamiento de poderes para actos de administración o dominio otorgados con carácter irrevocable. Las operaciones previstas en este inciso siempre serán objeto de Aviso;

c) La constitución de personas morales, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales de tales personas.

Serán objeto de Aviso cuando las operaciones se realicen por un monto igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

d) La constitución o modificación de fideicomisos traslativos de dominio o de garantía sobre inmuebles, salvo los que se constituyan para garantizar algún crédito a favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de vivienda.

Serán objeto de Aviso cuando las operaciones se realicen por un monto igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

e) El otorgamiento de contratos de mutuo o crédito, con o sin garantía, en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero o no sea un organismo público de vivienda.

Las operaciones previstas en este inciso, siempre serán objeto de Aviso.

B. Tratándose de los corredores públicos:

a) La realización de avalúos sobre bienes con valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

b) La constitución de personas morales mercantiles, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales de personas morales mercantiles;

c) La constitución, modificación o cesión de derechos de fideicomiso, en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar;

d) El otorgamiento de contratos de mutuo mercantil o créditos mercantiles en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar y en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría los actos u operaciones anteriores en términos de los incisos de este apartado.

C. Por lo que se refiere a los servidores públicos a los que las leyes les confieran la facultad de dar fe pública en el ejercicio de sus atribuciones previstas en el artículo 3, fracción VII de esta Ley.

XIII. La recepción de donativos, por parte de las asociaciones y sociedades sin fines de lucro, por un valor igual o superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. Serán objeto de Aviso ante la Secretaría cuando los montos de las donaciones sean por una cantidad igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

XIV. La prestación de servicios de comercio exterior como agente o apoderado aduanal, mediante autorización otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para promover por cuenta ajena, el despacho de mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley Aduanera, de las siguientes mercancías:

a) Vehículos terrestres, aéreos y marítimos, nuevos y usados, cualquiera que sea el valor de los bienes;

b) Máquinas para juegos de apuesta y sorteos, nuevas y usadas, cualquiera que sea el valor de los bienes;

c) Equipos y materiales para la elaboración de tarjetas de pago, cualquiera que sea el valor de los bienes;

d) Joyas, relojes, Piedras Preciosas y Metales Preciosos, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatrocientas ochenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

e) Obras de arte, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

f) Materiales de resistencia balística para la prestación de servicios de blindaje de vehículos, cualquiera que sea el valor de los bienes.

Las actividades anteriores serán objeto de Aviso en todos los casos antes señalados, atendiendo lo establecido en el artículo 19 de la presente Ley;

XV. La constitución de derechos personales de uso o goce de bienes inmuebles por un valor mensual superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación.

Serán objeto de Aviso ante la Secretaría las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación mensual sea igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

medidas para restringir el uso de dinero en efectivo³⁹⁰ y las diversas obligaciones para fedatarios públicos.³⁹¹

El fenómeno del fraude no opera igual en todos los grupos sociales o económicos, la universalidad del fraude se ve influenciada por factores sociales,

Los actos u operaciones que se realicen por montos inferiores a los señalados en las fracciones anteriores no darán lugar a obligación alguna. No obstante, si una persona realiza actos u operaciones por una suma acumulada en un periodo de seis meses que supere los montos establecidos en cada supuesto para la formulación de Avisos, podrá ser considerada como operación sujeta a la obligación de presentar los mismos para los efectos de esta Ley.

La Secretaría podrá determinar mediante disposiciones de carácter general, los casos y condiciones en que las Actividades sujetas a supervisión no deban ser objeto de Aviso, siempre que hayan sido realizadas por conducto del sistema financiero.

³⁹⁰ Cfr. Artículo 32. LFPIORPI. Queda prohibido dar cumplimiento a obligaciones y, en general, liquidar o pagar, así como aceptar la liquidación o el pago, de actos u operaciones mediante el uso de monedas y billetes, en moneda nacional o divisas y Metales Preciosos, en los supuestos siguientes:

I. Constitución o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles por un valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

II. Transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

III. Transmisiones de propiedad de relojes, joyería, Metales Preciosos y Piedras Preciosas, ya sea por pieza o por lote, y de obras de arte, por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

IV. Adquisición de boletos que permita participar en juegos con apuesta, concursos o sorteos, así como la entrega o pago de premios por haber participado en dichos juegos con apuesta, concursos o sorteos por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientos diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

V. Prestación de servicios de blindaje para cualquier vehículo de los referidos en la fracción II de este artículo o bien, para bienes inmuebles por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

VI. Transmisión de dominio o constitución de derechos de cualquier naturaleza sobre los títulos representativos de partes sociales o acciones de personas morales por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación, o

VII. Constitución de derechos personales de uso o goce de cualquiera de los bienes a que se refieren las fracciones I, II y V de este artículo, por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, mensuales al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación.

³⁹¹ Cfr. Artículo 33. LFPIORPI. Los Fedatarios Públicos, en los instrumentos en los que hagan constar cualquiera de los actos u operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberán identificar la forma en la que se paguen las obligaciones que de ellos deriven cuando las operaciones tengan un valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

En caso de que el valor de la operación sea inferior a la cantidad antes referida, o cuando el acto u operación haya sido total o parcialmente pagado con anterioridad a la firma del instrumento, bastará la declaración que bajo protesta de decir verdad hagan los clientes o usuarios.

En los casos distintos de los señalados en el párrafo anterior, los demás actos u operaciones a que se refieren las fracciones II a VII del artículo anterior deberán formalizarse mediante la expedición de los certificados, facturas o garantías que correspondan, o de cualquier otro documento en el que conste la operación, y se verificarán previa identificación de quienes realicen el acto u operación, así como, en su caso, del Beneficiario Controlador. En dichos documentos se deberá especificar la forma de pago y anexar el comprobante respectivo.

históricos y geográficos,³⁹² así las diversas formas de evasión varían según se trate de agricultores, profesionistas independientes y las empresas, dependiendo de la mayor o menor cantidad de elementos con que cuente para la sustracción legal y los mayores controles internos, refiere Marc Leroy, suscribiendo las ideas de J. Cosson.³⁹³

El fraude fiscal señala Merino Antigüedad,³⁹⁴ es imaginativo por naturaleza, se puede presentar con tal variedad de formas y posibilidades; se desarrolla bajo una incorregible labor de innovación, investigación y desarrollo. La llamada ingeniería fiscal, a través de la simulación de contratos, los negocios indirectos o fiduciarios, el fraude de ley, o en definitiva, todo aquello que puede ser tipificado como utilización antisocial del derecho, lo que hacen muy difícil la detección y calificación del fraude fiscal.

Desde la óptica del contribuyente, en su interés de evitar el impuesto, evalúa el precio del riesgo por el fraude, considerando factores objetivos respecto de la ganancia esperada, la tasa de imposición y la probabilidad de la verificación fiscal, así como la penalidad aplicable; su decisión se elabora a partir de información concreta de que dispone con relación al sistema fiscal, el que mientras más complejo sea, favorece a la existencia de escasa información hacia los contribuyentes, quienes aprenden su lección a través de sus experiencias personales, la cual se encuentra altamente influenciada por las fuentes de información con que cuente y el conocimiento de las opiniones de especialistas y el aprovechamiento de lagunas fiscales, todo lo cual, conjugado, dificulta la distinción del fraude y la evasión fiscal.

³⁹² En 1810 la cuenta de tributo de indios muestra un decremento ya que los indios no pagaban sus tributos principalmente porque no se les podía localizar para el pago. Luis Jáuregui. Del Mercantilismo al Liberalismo: La Transición Fiscal en México de la Colonia al Periodo Nacional.- Crónica Gráfica de los Impuestos Siglos XVI-XX. Ciudad México, 2003, Editorial Archivo General de la Nación, SHCP y S GOB. Págs. 60-61.

³⁹³ Leroy, Marc. Ob. cit. Págs. 18 y 19.

³⁹⁴ Merino Antigüedad, Ob. cit. Págs 75 y sigs.

En general existe conceso sobre la oposición a la evasión de impuestos, y que el pago de impuestos es una obligación moral, lo que nos lleva precisamente a analizar la moral tributaria.

3. La moral tributaria.

Al respecto, cabe señalar que el sentido del deber tributario, siempre se ve mermado, si el gobierno no asume correctamente su parte como custodio de los fondos recaudados. En un estudio formulado en Colombia,³⁹⁵ se identificaron diversos argumentos para justificar la evasión, destacando tres: a) la corrupción, b) la discriminación y c) el mal uso de los fondos públicos; cuya nota en común es la actuación incorrecta del gobierno hacia los ciudadanos.

3.1. La moral de la autoridad.

La moral tributaria de la autoridad debe analizarse desde diversos ángulos, atendiendo a los comportamientos de los distintos actores que son objeto de observación.

a) **El legislador** quien actúa de modo inmoral cuando de modo doloso o culposo dicta leyes inconstitucionales, o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que de modo fundado todos consideran inconstitucionales.

El legislador tributario en su actuación se rige preponderantemente por un cálculo político; así en el discurso señala Tipke,³⁹⁶ se puede decir: “los impuestos deben ser justos o debe reducirse el gasto público”, sin embargo, para un Político no le es fácil, ni recomendable, precisar qué grupos va a perder sus privilegios fiscales a favor de la justicia tributaria o qué conceptos del gasto debe reducirse.

³⁹⁵ Mcgee, Robert W.; Silvia Lopez Palau, Gustavo A. Yepes Lopez. Es ética la evasión de impuestos?: Estudio empírico de opinión en Colombia. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=973762.

³⁹⁶ Tipke, Klaus. Traducido por Pedro M. Herrera Molina. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes. Madrid, España, 2002, Editorial Marcial Pons Págs. 81 a 107.

El éxito de la economía se mide por el beneficio, el éxito de la política por el resultado de las elecciones; así, generalmente triunfa la tendencia política que mediante la retórica y a través de la opinión pública capta la atención del mayor grupo de ciudadanos, y no la que presenta el programa más razonable.

Políticamente es rentable ofrecer a todos los contribuyentes un Derecho Tributario extremadamente sencillo, con tipos extremadamente bajos; lo cuál en los hechos no es posible, ni puede serlo, mientras enfrente una oposición fuerte, que anteponga el interés de su partido a los intereses generales y bloquee las reformas; y mientras los grupos de presión defiendan firmemente su situación de privilegio.

Así para que las cargas tributarias no resulten insoportables se ofrece múltiples beneficios fiscales especiales, de manera que cada vez más, la política fiscal se orienta hacia fines extra fiscales con miras político electorales.

Por ello, Tipke,³⁹⁷ señala que las leyes tributarias ya no se respetan, se han vuelto irreconocibles, se han visto tan forzadas y deformadas por numerosas modificaciones, adiciones, excepciones y excepciones de las excepciones, que ya no son reconocibles como intentos de conseguir una distribución justa de la carga tributaria. El Derecho Tributario se ha vuelto un ámbito jurídico complicado e inabarcable para quien no sea un experto.

b) La Administración. Los burócratas de Bruselas, refiere Tipke,³⁹⁸ se han ganado la fama de ser especialmente generosos con el dinero del contribuyente, es una administración llena de favoritismos y nepotismos, caracterizada por su incompetencia y corrupción. El derroche de la recaudación tributaria constituye una actitud francamente inmoral del Estado.

³⁹⁷ Tipke Ob. cit. págs 81 a 107. En la línea de pensamiento de K. Vogel, Der Verlust des Rechtsgedanken in Steuerrecht, DsJg, vol 12, 1989, p. 123.

³⁹⁸ Ídem.

Siempre se reprocha a los políticos que piensan más en su propio interés que el bien común, y que incluso hacen negocios con el cese en sus cargos, concediéndose abundantes retribuciones transitorias, pensiones públicas y otros emolumentos procedentes de diversos fondos, sin embargo, los despilfarradores parecen haberse acostumbrado a la crítica y carecen de temor frente a la posibilidad de algún tipo de responsabilidad como servidores públicos.

La defraudación tributaria se castiga penalmente, mientras que no pasa lo mismo con el despilfarro de la recaudación tributaria, el Estado exige la moral fiscal de sus ciudadanos y la impone mediante duras sanciones, sin embargo nada hace frente al despilfarro.

Tipke,³⁹⁹ haciendo suyas las ideas de Klaus Vogel señala que si bien el poder es una droga; la droga más peligrosa es el poder de disposición sobre el dinero ajeno, que permite a los poderosos, disponer de fondos sin tener que renunciar a su propia fortuna, ni reducir su propio tren de vida.

Otro factor a considerar es la fiscalización, las autoridades tienen la función de liquidar y recaudar los impuestos, con el deber de garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario a derecho, sin embargo, el problema es que el control que realizan los funcionarios no atiende a las necesidades de inspección, sino privilegia la relevancia fiscal, en razón de la importancia financiera o recaudatoria de los casos, lo que plantea un serio problema cuando el aumento de la recaudación no es consecuencia de la tutela del Derecho Tributario,⁴⁰⁰ sino del estímulo o medida del rendimiento del funcionario hacendario.

Factor adicional, es la desconfianza de los funcionarios hacia la conducta de los contribuyentes al elaborar sus declaraciones tributarias; las que

³⁹⁹ Ídem.

⁴⁰⁰ Cfr. Tipke Ob. cit. epígrafe B.III:2, siguiendo las ideas de R.Seer. Steuer und Stundium, 1999, p. 249.

generalmente son elaboradas con la ayuda de asesores fiscales, lo que en teoría genera la presunción de que tales declaraciones se ajustan a la ley, en la medida en los asesores fiscales temen verse implicados en un proceso penal por haber colaborado en la defraudación fiscal, y en el peor de los casos verse inhabilitados para ejercer su profesión por haber incumplido las leyes tributarias, aspectos éstos últimos respecto de los cuales considero sería conveniente generar cambios legislativos para desincentivar conductas de asesores fiscales que incurran en ilegalidades.

c) Los tribunales como guardianes de la moralidad fiscal. Cabe recordar que la Constitución no otorga al legislador poderes en blanco para establecer a su capricho el contenido de las leyes, de ahí que sean los Tribunales los guardianes de la moralidad fiscal y vigilantes de dicha moral, frente a la actuación del legislador, quien debería respetar las bases constitucionales de la fiscalidad, sin embargo, cada vez es más frecuente que en su actuación el legislador se aparte del marco de derecho e incurra en inconstitucionalidades, máxime que los efectos económicos de la sentencia que se dicte, en todos los casos, sólo tendrá efectos para el futuro.

Otro ámbito de la actuación judicial se da en el campo de los jueces de legalidad, especialistas que sólo practican la mera aplicación de leyes ordinarias bajo una óptica de legalidad, y se resisten a examinar si los preceptos de la ley son justos. Al respecto cabe preguntar, como lo hace Jean Rivero⁴⁰¹ si son guardianes de la legalidad administrativa, o guardianes administrativos de la legalidad.

Por ello, ante la falta de moral tributaria de la autoridad, surge en la mente del contribuyente la posibilidad de limitar el deber de contribuir a los gastos públicos por el ejercicio de la objeción de conciencia, tema respecto del cual

⁴⁰¹ Cfr. Rivero, Jean. Páginas de Derecho Administrativo. Libro Homenaje. Dirección y coordinación Librado Rodríguez R. Bogotá Colombia 2002. Editorial Themis, S.A., págs. 153 y sig.

Cristina Pauner⁴⁰² nos recuerda que en general, se considera como constitucional, la posibilidad de limitar derechos amparándose en la necesidad de preservar otros bienes, valores o derechos constitucionalmente protegidos.

Así surge el cuestionamiento, sobre si el ejercicio de éste derecho es factible frente al poder tributario, particularmente cuando se crean nuevas obligaciones económicas, aquí, el ciudadano se niega al cumplimiento del deber tributario bajo la denominada objeción de conciencia fiscal,⁴⁰³ lo que implica un rechazo a la obligación impuesta por la norma, fundando su actitud en un motivo ideológico razonado en la intimidad de la conciencia individual, para objetar el cumplimiento de los deberes jurídicos con base en el destino que se da a un gasto, sin que pueda ser objetado cualquier gasto, sino que la objeción de conciencia debe ser selectiva, en tanto que la mayor parte de las partidas presupuestarias son neutras, es decir no entran en conflicto con la conciencia individual.

Esta figura es rechazada y considerada ilegal, incluso calificada como desobediencia civil, dado que no existe una ley que la autorice, además de que ataca uno de los pilares básicos sobre los que se asienta el Estado social, que es la contribución solidaria de sus ciudadanos. Así las razones de su rechazo, en las líneas de pensamiento de Cristina Pauner se pueden sintetizar en lo siguiente:

- a. La objeción de conciencia no es un derecho fundamental, sino un derecho constitucional autónomo que se configura como una excepción al cumplimiento de un deber general.

⁴⁰² Pauner Chulvi Cristina. Ob. cit. Págs. 120 y sigs.

⁴⁰³ Doctrinariamente su ejercicio se amparándose en la libertad ideológica constitucionalizada en el artículo 16 de la Norma suprema Española, cuyo texto señala:

Artículo 16 Libertad ideológica y religiosa.

1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.

- b. No se puede extender su contenido a cualquier modalidad de objeción o censura ideológica.
- c. La libertad ideológica no cubre la posibilidad de excluir el deber general de contribuir, porque ello atribuiría a cada contribuyente la facultad de diseñar o auto-disponer de parte de la deuda tributaria según su ideología.
- d. Sin el reconocimiento legal, no puede ejercerse la objeción de conciencia, ni siquiera bajo el pretexto de la libertad ideológica.
- e. El problema de la objeción de conciencia fiscal es una cuestión política cuya resolución corresponde a las Cortes Generales.
- f. No cabe la adopción por parte de los contribuyentes de fórmulas alternativas de su deber impositivo, porque ello quiebra el principio de no afectación de ingresos y gastos.
- g. Existe incompatibilidad de la objeción fiscal con los principios constitucionales proclamados.

3.2. La moral tributaria del contribuyente.

Hoy día, con mayor frecuencia se encuentran noticias sobre el incremento de impuestos, y el despilfarro de la recaudación,⁴⁰⁴ lo que da origen a la preguntar sobre si la mala actuación del Estado influye de hecho y de forma negativa sobre la moral del contribuyente. El Estado no puede esperar que el contribuyente obre con rectitud si no ha recibido su buen ejemplo moral en cuanto a la tributación y al gasto se refiere.

La mayoría de los ciudadanos tienen conciencia de que necesitan del Estado y que éste necesita de la recaudación tributaria, sin embargo, cuando el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, en la conciencia de la población los impuestos se presentan como meros mecanismo recaudatorio, que no producen beneficios económico de interés general, de ahí que los contribuyentes no están satisfechos con su asesor fiscal cuando éste,

⁴⁰⁴ Obsérvese en México los recientes casos de Coahuila, Tabasco y Aguascalientes, que son hechos públicos notorios ampliamente comentados en la prensa nacional.

respetando la ley, no consigue una rebaja fiscal tan sustanciosa como la del avisado contribuyente de a pie que aplica la divisa “la ignorancia tributaria es poder.”⁴⁰⁵

Si bien todos tienen la posibilidad de defraudar, lo harán siempre que sepan cómo se puede y quieran hacerlo, evaluando además si ello vale la pena, por lo que al reflexionar sobre el tema Merino Antigüedad,⁴⁰⁶ establece tres condiciones a considerar.

La primera es la habilidad, es decir, para evadir el impuesto no sólo hay que poder, es preciso saber cómo hacerlo. La evasión fiscal consiste en no declarar algo o en declararlo inexactamente. En la medida que los tributos son complejos se requieren mayores dosis de conocimientos de las normas y de habilidad para burlarlas.

En segundo lugar, para defraudar es necesario tener posibilidad de hacerlo, considerando la complejidad del control por parte de la Hacienda Pública, así la experiencia ha enseñado que los tributos que gravan las inversiones y en particular el IVA devengado en las ejecuciones de obras o servicios, se prestan más fácilmente al fraude fiscal, mientras que los que gravan los gastos y consumos, ofrecen escasas posibilidades técnicas para el fraude. En esa tesitura, reflexiona Merino Antigüedad: “si los impuestos indirectos sobre el consumo y el gasto de los ciudadanos se toleran mejor al ser libre su decisión de gastar. ¿Por qué empeñarnos en gravar los impuesto sobre la renta y el patrimonio?

El tercer requisito, es la voluntad clara, decidida e indubitada de evadir los tributos. Las motivaciones frecuentemente encuentran sustento en ejemplos del mal uso de los caudales públicos, del tráfico de influencias e incluso del despilfarro de los dineros de nuestros impuestos.

⁴⁰⁵ Tipke. Ob. cit. Págs. 108 a 126.

⁴⁰⁶ Merino Antigüedad, Ob. cit. Págs. 75 y sigs.

4.- Psicología del Contribuyente y del Inspector Fiscal.

La psicología del contribuyente se caracteriza por una fuerte tendencia al fraude, nos indica Mónica Díaz Gómez,⁴⁰⁷ y su actitud se justifica con preguntas cómo: ¿Para qué pagar impuestos si los servicios públicos no funcionan? ¿Para qué ser contribuyente cumplidor si el dinero que pagamos luego es robado por los corruptos? Para muchos, defraudar a la Hacienda Pública constituye un placer que adula la vanidad propia y que avala un testimonio de destreza ante los conocidos. Se dice que la conducta social humana está determinada por el principio de la búsqueda del placer y es por ello que la naturaleza egoísta del ser humano lo hace ser apegado a lo suyo o lo que cree que es suyo; de allí la dificultad de pagar con gusto y espontaneidad los tributos correspondientes.

La imagen del fisco o de la administración tributaria está relacionada con malas prácticas, inadecuado uso de los recursos, enriquecimiento ilícito de ex-funcionarios, y muy poco aporte de los recursos públicos al desarrollo de las comunidades, así como la percepción de que la actuación de la Administración Tributaria, se circunscribe únicamente a la recaudación y de que no existe adecuada devolución en bienes y servicios públicos.⁴⁰⁸

La psicología del contribuyente nos señala Valdes-Faully,⁴⁰⁹ se encuentra muy influenciada de su percepción respecto de la figura de la autoridad. El

⁴⁰⁷ Díaz Gómez Mónica, artículo: PSICOLOGÍA FISCAL Y TRIBUTARIA, visible en: <http://rigobertobecerra.tripod.com/psicologiafiscal.htm>.

⁴⁰⁸ Superintendencia de Administración Tributaria Guatemala Estrategias para la Formación de la Cultura Tributaria, Antigua Guatemala, Guatemala Del 21 al 24 de abril de 2008.
portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/1277.

⁴⁰⁹ Valdes-Faully, Manuel Calvifio. Artículo: De fantasmas y tributos. Acerca de las practicas tributarjas, los recursos humanos y la psicología. Facultad de Psicología, Universidad de La Habana.

Para entender el tema de la percepción sobre la autoridad, Valdes-Faully no platica una historia que bien vale la pena reproducir: "En una cantina un hombre de estatura descomunal y musculatura de gigante toma un limón y lo exprime a la vista de los parroquianos. Luego los desafía a todos: "El que pueda sacarle una gota más de jugo a este limón se ganara mil dólares".

Prueban los más jóvenes y fuertes, y ninguno consiguió sacarle una gota más al limón exprimido por el coloso.

Del fondo del salón sale un hombrecito pequeño, flacucho, insignificante, y pide hacer el también la prueba. Todos se ríen del debilucho. El hombrecito toma el limón, lo aprieta y del limón salen seis o siete gotas más de jugo. Todos se quedan estupefactos.

- "Es usted karateca -le preguntan-, practica kung fu o alguna otra disciplina marcial?"

cobrador de impuestos es visto como una suerte de "monstruo" que viene a "confiscar" el fruto de nuestro trabajo", quien para ejemplificar lo anterior, nos recuerda las ocho expresiones que causan miedo instantáneo,⁴¹⁰ entre las cuales destaca: "soy de la oficina de impuestos."

En México, dado que el sistema tributario parte de la autodeterminación, ello se convierte en una tentación al fraude. El hombre, señala Tapia,⁴¹¹ dentro de su medio y sus posibilidades, avanza económicamente hasta llegar al punto en que sus actividades le obligan a registrarse ante el fisco, lo que le obliga a dar facturas, declarar y pagar; lo que hace que el sujeto sienta un freno en su avance, en tanto que en lugar de ganar más, ahora paga impuestos; es en ese momento cuando decide evadir, ya sea omitiendo ingresos o inflando sus deducciones.

La psicología del mexicano señala Tapia Tovar, en las líneas de pensamiento de Ramirez Santiago,⁴¹² se forma desde pequeño en que aprende las técnicas para burlar al padre violento, agresivo, esporádico y arbitrario, especializado en hostilizar y burlar las figuras de poder de su ambiente, como una forma de luchar para subsistir.

Por su parte, la psicología del inspector tributario es distinta, en su sentir, refiere Valdes-Faully,⁴¹³ su trabajo es controlar para que no se produzcan ilegalidades, y en el caso de que ya se cometieron, entonces descubrirlas, partiendo de la premisa de que todos son defraudadores.

El problema es que cuando un inspector encuentra a una empresa que evadió el pago de sus impuestos, en principio debería aplicarle una multa y exigirle

-"No contesta el hombrecito. Soy cobrador de impuestos"..."

⁴¹⁰ 1. Eso es contagioso. 2. No hay de qué preocuparse. 3. ¡Me quede sin frenos! 4. No estamos solos. 5. Aumento el alquiler. 6. Repite lo que dijiste. 7. Todo está bajo control. La octava, se la pueden imaginar: "soy de la oficina de impuestos."

⁴¹¹ Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Posición del mexicano frente a las contribuciones. Analisis filosofico y psico-sociologico sobre el perfil del mexicano para determinar sus razones para evadir el pago de los impuestos. México, D.F. 2006, Editorial Porrúa, págs. 83 y ss.

⁴¹² Ramirez, Santiago. El mexicano, Psicología de sus motivaciones. México, 1977. Ed. Grijalbo. Pág. 77 a 80.

⁴¹³ Valdes-Faully, Manuel Calvifio. Ob. cit.

el pago de los impuestos evadidos, sin embargo, frente a esta situación refiere Andrés Remmezzano,⁴¹⁴ dada la estructura de su salario, tanto él, como el evasor tienen incentivos a coludirse y llegar a un acuerdo a cambio de una "suma de dinero" entregada al inspector a cambio de no ser denunciado, lo que da origen a la corrupción. La colusión se produce porque ambas partes se pueden beneficiar mutuamente llegando a un acuerdo.

Así, para combatir la corrupción, Remezzano formula la propuesta de otorgar al contribuyente un poco de poder frente al inspector fiscal, autorizándole a utilizar cámaras ocultas para probar que los inspectores les pidieron un "arreglo, y si lo llega a probar, su multa debe ser reducida. El objetivo de la cámara oculta es reducir los casos de evasión y corrupción lo que se traducirán en un incremento positivo de los niveles de recaudación, pues por un lado, reducirán los casos de corrupción y por otro también se reducirán los casos de evasión al incrementar la probabilidad positiva de que el inspector denuncie al evasor.

En ese sentido, Alejandro M. Estevez y Susana C. Esper⁴¹⁵ refieren que la generalización de la percepción de corrupción, complementada con la convicción de que los recursos no se dirigen a quienes más los necesitan, acompañada del creciente nivel de exclusión, la baja calidad de los bienes y servicios públicos y la falta de castigo a los incumplidores más graves, favorece la inobservancia de las obligaciones fiscales, en una idiosincrasia fiscal⁴¹⁶ en la que a pesar de que se tenga conciencia de que se está frente un delito, se le acepta y hasta se le promueve socialmente.

Para superar éste escenario, se requiere de un cambio cultural profundo, tomando en cuenta que la modificación de conductas sociales parten de las percepciones y creencias que las personas tienen sobre las entidades y los líderes

⁴¹⁴ Remezzano, Andres. Artículo: Evasion Impositiva y Corrupcion "Sonría, lo estamos filmando" Mayo del 2000. <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2000/remezzano.pdf>.

⁴¹⁵ Estevez, Alejandro M. Ob. Cit.

⁴¹⁶ La idiosincrasia fiscal, señalan Alejandro M. Estevez y Susana C. Esper, reflejan el conjunto de metas, fines, valores, actitudes y conductas que una sociedad se otorga a sí misma: da cuenta de sus prioridades en tanto comunidad, de sus relaciones de poder y de su estructura social.

que las dirigen.⁴¹⁷ La formación de una cultura tributaria va más allá de la simple relación impuestos por servicios públicos; la perspectiva de la fiscalidad es más integral, se refiere al concepto de ciudadanía fiscal, que si bien comprende su deber de tributar para el financiamiento del sostenimiento del Estado, también involucra el buen uso de los recursos, la transparencia del gasto, la rendición de cuentas y la importancia de la auditoría social o la observación ciudadana.

La cultura tributaria requiere de procesos que permitan el surgimiento de cambios, tanto de percepciones como de actitudes, en lo individual y en lo social, que se traduzcan en la aportación consciente y voluntaria de los impuestos, resultado de la conciencia sobre los deberes tributarios.

Lo anterior también involucra acciones que mejoren la transparencia del gasto público, la comprensión de la función social de los impuestos y la credibilidad de la institución encargada de recolectar los ingresos públicos, ya que no hay mejor promotor de la cultura tributaria que un buen gasto público, porque de acuerdo al principio de la reciprocidad, el uso eficiente, racional y transparente de los recursos públicos, mediante su conversión en bienes y servicios de beneficio social, legitima la función recaudatoria del Estado y motiva el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales de la sociedad.⁴¹⁸

Así la educación tributaria, si bien es un camino posible, sólo puede arrojar frutos en la medida que existan pactos entre ciudadanía y Estado, que legitimen del papel de éste último, así como el alcance de sus responsabilidades gubernamentales, siempre que sus conductas se vuelvan más transparentes y claras, a fin de aumentar la confianza de los individuos en el sistema y, consecuentemente, su voluntad de cooperar con el sostenimiento de esa comunidad.⁴¹⁹

⁴¹⁷ Superintendencia de Administración Tributaria. Ob. Cit.

⁴¹⁸ Idem.

⁴¹⁹ Cfr. Estevez, Alejandro M. y Susana C. Esper. Ob. Cit.

5. Análisis de las prácticas fiscales elusivas de moda en México, a través de los mecanismos antielusivos.

El propósito de éste apartado es hacer una breve descripción de las operaciones o figuras más representativas y que actualmente se utilizan en México, así como de los argumentos en que los mismos se sustentan, para después, comprobar si estos argumentos son consistentes o carecen de sustento jurídico, y si los mecanismos a través de los cuales son combatidos, son los adecuados y suficientemente sólidos para destruirlos.

5.1. Las Sociedades Universales. Reguladas en el CCY⁴²⁰ pueden ser de dos tipos: a) de todos los bienes presentes, o b) de todas las ganancias.

Conforme al artículo 1832⁴²¹ de dicho Código, en toda sociedad universal, de cualquiera especie que sea, se sacaran de los fondos comunes las expensas y gastos necesarios para los alimentos de los socios.

En una interpretación del artículo 1832 en comento, algunos asesores particulares, principalmente contadores, explicaron que los ingresos obtenidos por los miembros de las Sociedades Universales, entregados como gastos necesarios para los alimentos de los socios, eran ingresos exentos en términos de la fracción XXII, del artículo 109 de la LISR vigente en esa época, que consideraba ingresos exentos los percibidos en concepto de alimentos en los términos de Ley.

⁴²⁰ Cfr. Sección segunda, del capítulo X, del Título Sexto, del Libro Tercero CCY. vigente.

⁴²¹ Cfr. Artículo 1832. CCY. En toda sociedad universal, de cualquiera especie que sea, se sacarán de los fondos comunes las expensas y gastos necesarios para los alimentos de los socios, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 de este código.

Cfr. Artículo 235. CCY. Los alimentos han de ser proporcionados a la posibilidad del que debe darlos y a la necesidad del que debe recibirlos. Una vez fijado el monto de la pensión alimenticia en las diligencias, juicio de divorcio o bases del convenio para el divorcio voluntario, respectivos y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 857 del código de procedimientos civiles del Estado, la pensión será aumentada cada vez que se incremente el salario mínimo general en la zona económica en que está ubicado el domicilio del deudor alimentario, en el mismo porcentaje en que hubiere sido incrementado el salario mínimo general, salvo que el deudor demuestre que sus ingresos no aumentaron en igual proporción. En este caso, el incremento de la pensión se ajustará al que realmente hubiese obtenido el deudor. Estas prevenciones deberán expresarse siempre en la sentencia o convenio correspondiente.

Como reacción ante esta práctica, las autoridades administrativas propusieron al Poder Legislativo una reforma al texto de la fracción XXII, del artículo 109 de la LISR,⁴²² para establecer que los ingresos exentos en concepto de alimentos, únicamente comprenden los percibidos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

En mi opinión, la interpretación hecha por los asesores, es una interpretación equivocada, en tanto que de la lectura de los textos de los diversos ordenamientos que rigen a la Sociedad Universal, se desprende que los participantes están en aptitud de aportar a la sociedad para su explotación en común, todos los bienes muebles e inmuebles que poseen, así como las utilidades que estos puedan producir; lo que implica la posibilidad de que se aporte la totalidad de los bienes del socio, sin que éste se haya reservado bienes suficientes para su subsistencia.

Así las cosas, es lógico que el legislador de Yucatán, haya previsto la posibilidad de que de los fondos comunes de la sociedad, se extraigan recursos en beneficio de los socios, para que éstos estén en aptitud de satisfacer sus necesidades de subsistencia (alimentos), lo que de ninguna manera significa que los importes para éste propósito les sean entregadas, tengan la naturaleza de alimentos o que puedan ser calificados como tales.

Corrobora lo anterior, el hecho de que el origen de los recursos que son extraídos de la sociedad, en términos del artículo 1832 citado, son los “fondos comunes”, lo que nos lleva a la necesidad de desentrañar el significado de éste concepto, regulado en el CCY, y del cual provienen los recursos que se entregan a los socios.

⁴²² Cfr. Decreto por el que se Reforman y Adicionan Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de junio de 2009).

Conforme a lo señalado en los artículos 1821,⁴²³ 1822,⁴²⁴ 1823⁴²⁵ y 1829,⁴²⁶ son “fondos comunes”, los bienes muebles e inmuebles que poseen los contratantes, así como las utilidades que unos y otros pueden producir, y que se aportan a la sociedad para su explotación en común. Así las cosas, y dado que los bienes muebles e inmuebles aportados son bienes que no son líquidos, es evidente que la parte de los fondos comunes susceptibles de repartirse, son las utilidades que estos bienes puedan llegar a producir.

Además debe señalarse que no puede considerarse que el socio sea acreedor alimentario de la sociedad a la que aportó sus bienes para la explotación en común, quien en todo caso tendrá derecho a percibir las utilidades que ésta produzca.

En esa tesitura, y una vez determinada la naturaleza de utilidades, que corresponde a los repartos efectuados a los socios, su tratamiento para efectos de la LISR, es la de dividendos, que es el régimen fiscal que corresponde a las utilidades repartidas y no el de alimentos, como se ha sostenido por algunos asesores particulares equivocadamente, quienes ha basado su afirmación en una interpretación errada de la literalidad de una expresión, pasando por alto que el concepto debe interpretarse a la luz de la ley que lo rige, en el caso concreto el CCY y atendiendo al sentido teleológico de la norma interpretada.

Además, no puede soslayarse que las normas fiscales, como cualquier otra, son sujetas de interpretación, por lo que una vez desentrañado el sentido de la norma, es que éste se aplica al caso concreto, siempre y cuando se actualice la hipótesis normativa regulada en la norma interpretada, teniendo en cuenta que

⁴²³ Cfr. Artículo 1821. CCY. La sociedad de todos los bienes presentes es aquella por la que los contratantes ponen en común todos los bienes muebles y raíces que poseen y las utilidades que unos y otros pueden producir.

⁴²⁴ Cfr. Artículo 1822. CCY. La sociedad universal de todos los bienes presentes puede hacerse extensiva por voluntad de todos los contratantes a las ganancias y frutos de los futuros, cualquiera que sea el título porque se adquieran éstos.

⁴²⁵ Cfr. Artículo 1823. CCY. La sociedad universal de ganancias no comprende sino lo que las partes adquieren por su industria y todos los frutos y rendimientos de sus bienes habidos y por haber.

⁴²⁶ Cfr. Artículo 1829. CCY. En la sociedad a que se refiere el artículo anterior, sólo será común el dominio de las ganancias y la administración de los bienes, cuando así se haya estipulado.

como señala Tron Petit,⁴²⁷ lo que debe ser materia de interpretación es⁴²⁸ el espíritu, objetivo y finalidad de la norma y no sólo el texto de los enunciados descontextualizado, por lo que en base a ello, es claro que en la especie no estamos en presencia de alimentos.

Por otro lado, en cuanto a la reacción de la autoridad administrativa, al precisar en el texto de la fracción XXII, del artículo 109 de la LISR, que los ingresos exentos bajo el concepto de alimentos, se refieren únicamente a los percibidos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable, me parece es una precisión correcta pero innecesaria, en tanto que las entregas de recursos a los socios participantes de Sociedades Universales reguladas en el CCY, bajo ninguna circunstancia tienen la naturaleza jurídica de alimentos.

5.2. Sociedades en Nombre Colectivo. Estas sociedades se encuentran reguladas en el capítulo II, de la LGSM, en las que dentro de sus integrantes se reconoce la existencia de socios industriales y socios capitalistas.

El artículo 49⁴²⁹ de dicho ordenamiento establece, que los socios industriales deberán percibir las cantidades que periódicamente necesiten para

⁴²⁷ Tron Petit, Jean Claude. Lo Real y Justo de los Impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos. Dofiscal Editores, México, D.F. 2010. Pág. 29.

⁴²⁸ INTERPRETACIÓN JUDICIAL. SU CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS TRATÁNDOSE DE CASOS PROBLEMA. La interpretación judicial es el proceso o actividad para descubrir o atribuir significado y así decidir el alcance, sentido, contenido e implicación de un texto legal, con el fin de que pueda ser aplicado a casos concretos y, sobre todo, para precisar qué circunstancias encuadran, son subsumibles o quedan excluidas de él. En ese contexto, los casos problema imponen una doble interpretación: tanto del texto del precepto como de las circunstancias, prácticas o conductas determinantes de la litis que han de ser reguladas, pero de acuerdo a parámetros o reglas propias de su naturaleza, esencia o sustancia.

Visible en: Época: Novena Época. Registro: 165004. Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XXXI, Marzo de 2010. Materia(s): Común. Tesis: I.4o.A.89 K. Pág. 3003.

⁴²⁹ Artículo 49. LGSM. Los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, en el concepto de que dichas cantidades y épocas de percepción serán fijadas por acuerdo de la mayoría de los socios o, en su defecto, por la autoridad judicial. Lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.

Los socios capitalistas que administren podrán percibir periódicamente, por acuerdo de la mayoría de los socios, una remuneración con cargo a gastos generales.

alimentos, precisándose que lo que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.

Al igual que en la figura anterior, algunos asesores particulares interpretaron que los ingresos obtenidos por los socios industriales para satisfacer sus necesidades alimenticias, eran ingresos exentos en términos de la fracción XXII, del artículo 109 de la LISR, lo que motivó la reforma a dicha fracción, en los términos ya comentados en el punto anterior.

Sobre el tema, también existe una interpretación judicial en un precedente aislado de un Tribunal Colegiado del Poder Judicial Federal,⁴³⁰ que señala que el concepto alimentos previsto en la fracción XXII, del artículo 109 en comento, se refiere sólo a aquellos alimentos que surgen de una obligación por parentesco, y que exclusivamente son éstos los considerados exentos del impuesto.

En el caso, también estimó que la interpretación hecha por los asesores, es una interpretación equivocada, en razón de que inicialmente es necesario

⁴³⁰ SOCIO INDUSTRIAL. LAS PERCEPCIONES A TÍTULO DE ALIMENTOS QUE RECIBE NO SON DE LOS EXENTOS POR EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (PRECEPTO LEGAL VIGENTE DESDE EL 1o. DE ENERO DE 2002 HASTA EL 4 DE JUNIO DE 2009). Si bien de conformidad con lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los socios industriales deberán percibir "las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos"; sin embargo, éstas no son de las que se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta, en virtud de que no provienen de una relación de parentesco, conforme lo establece el artículo 308 del Código Civil Federal, aunado a que, de conformidad con lo establecido en el mencionado artículo 49, los pagos a que se hace referencia "... se computarán en los balances anuales a cuenta de utilidades ..."; consecuentemente, deben ser considerados como ingresos acumulables en términos de lo dispuesto por el artículo 165 del tributo de trato. Asimismo, si bien el numeral 109, fracción XXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente desde el 1o. de enero de 2002 hasta el 4 de junio de 2009, no especificaba cuáles son las percepciones en concepto de alimentos que alcanzan este beneficio, empero, la interpretación sistemática de los preceptos legales mencionados hace evidente que sólo aquellos alimentos que surgen de una obligación por parentesco son los considerados exentos del impuesto, y no los que perciba un socio industrial, pues éstos deben considerarse como ingresos acumulables.

Visible en Época: Décima Época. Registro: 2000469. Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Libro VI, Marzo de 2012, Tomo 2. Materia(s): Administrativa. Tesis: VI.1o.A.14 A (10a.). Pág. 1460,

entender que el concepto de “socio industrial”⁴³¹ al que se refiere el artículo 49 de la LGSM, es la descripción de aquél socio que se obligan a aportar sus servicios en los términos de la escritura correspondiente, y que perciben utilidades exclusivamente a cambio de su esfuerzo personal.

El segundo tema que requiere dilucidarse, es el referente al origen de las cantidades que perciben los socios industriales periódicamente, cuyos importes serán los que requieran para alimentos, y que de conformidad con el artículo 49 en comento, estos recursos se deben computar en los balances anuales a cuenta de utilidades, por lo que es esta su naturaleza jurídica y no la de alimentos.

Ahora bien, el que el legislador federal haya previsto la posibilidad de que se entreguen a los socios industriales recursos periódicamente, obedece a que las aportaciones de éste tipo de socios, consiste en servicios producto de su esfuerzo personal, teniendo en cuenta además sus necesidades de subsistencia que se generan día a día, por lo que sería muy difícil el que tuvieran que esperar hasta el cierre del ejercicio para recibir utilidades que les permitieran enfrentar sus necesidades de manutención; lo que bajo ninguna circunstancia significa que los importes que reciban tengan la naturaleza de alimentos o que puedan ser calificados como tales, y mucho menos que el socio sea acreedor alimentario de la sociedad.

⁴³¹ SOCIEDADES EN NOMBRE COLECTIVO. EL SOCIO INDUSTRIAL NO ES TRABAJADOR. Si el actor espontáneamente acepta formar parte de una sociedad en nombre colectivo, cuya existencia legal es inobjetable y se obliga a aportar sus servicios en los términos de la escritura correspondiente, el hecho de que por estos servicios reciba una retribución, no lo transforma en asalariado al servicio de la sociedad, ya que de acuerdo con el artículo 49 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los socios industriales en las sociedades en nombre colectivo deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, cantidades que se fijarán por acuerdo de la mayoría de los socios y que tendrán el carácter de anticipos a cuenta de utilidades. En estas condiciones, la retribución que el socio industrial perciba dentro de la sociedad por sus servicios no lo transformará en un trabajador en los términos del artículo 3o. de la Ley Federal del Trabajo.

Visible en: Época: Quinta Época. Registro: 366319. Instancia: Cuarta Sala. Tipo Tesis: Tesis Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Localización: Tomo CXXX. Materia(s): Laboral. Tesis: Pág. 735.

Al respecto nos recuerda Tron Petit,⁴³² el hecho imponible materia de imposición, son situaciones o acontecimientos jurídicos o de hecho, previstos en las leyes; cuya naturaleza, esencia o substancia pueden ser de los más variada, predominando la económica y, por ende, su interpretación y calificación debe ser acorde a sus cualidades ontológicas, a la naturaleza del fenómeno o la institución regulada; en el entendido de que, frente a acciones o realidades que pueden ser entendidas o apreciadas de distintos modos, es necesario explicar y declarar un determinado sentido o, cuando menos acotarlo y precisar sus circunstancias.

Así, la calificación consiste en identificar el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión, de manera que esta interpretación y valoración en su contexto y finalidad, sea explicada y justificada por el argumento pertinente, sin que ello implique crear o inventar una nueva norma o carga. Así la calificación⁴³³ involucra la correcta determinación de la obligación, a partir de interpretar y considerar los hechos del caso, en su esencia, naturaleza y funcionalidad; descubriendo o poniendo en claro el concepto jurídico implícito en la conducta tributaria y el significado o fines perseguidos.

En esa tesitura, y una vez determinada la naturaleza de utilidades, que corresponde a las cantidades entregadas periódicamente a los socios industriales, su tratamiento para efectos de la LISR, es la de dividendos, y no la de alimentos, como equivocadamente se ha sostenido en base a una interpretación de la literalidad de una expresión, soslayando que el concepto debe interpretarse a la

⁴³² Tron Petit. Ob. cit. Págs. 29 a 55.

⁴³³ INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS. SON CONCOMITANTES. La ley tributaria sustantiva al prescribir el supuesto de hecho o hipótesis normativa, conceptualmente establece, reconoce o recoge situaciones jurídicas o de hecho determinantes y configurativas de un crédito fiscal. Por tanto, en este caso la actividad de interpretación consiste en hacer una apreciación tanto de una estipulación en abstracto como de circunstancias o acontecimientos de la vida económica cotidiana; esto es, de casos específicos. Así, el resultado de tal comparación o confronta es para decidir si hay conexión y correlación o no hay coincidencia entre la norma y la actividad que pretende gravarse, todo ello en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, de lo que se advierte implícito en las facultades de comprobación, el calificar la relevancia y repercusión jurídica de los hechos; esto es, identificar el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión. Visible en: Época: Novena Época. Registro: 165007. Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XXXI, Marzo de 2010. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.702 A. Pág. 3001.

luz de la ley que lo rige, en el caso concreto la Ley General de Sociedad Mercantiles; bajo la cual, es claro que en éste caso no estamos en presencia de alimentos, por lo que no se actualiza la hipótesis normativa regulada en la fracción XXII, del artículo 109 de la LISR.

5.3. Donación sube y baja. Tomando en cuenta que la donación entre colaterales no se encontraba exenta para efectos de la LISR, y aprovechando la regulación de la ley derogada en 2002, en la que se establecía que la donación entre ascendientes y descendientes si estaba exenta, se siguió una práctica fiscal en la que los contribuyentes hacían una donación a un ascendiente, quien posteriormente lo volvía a donar a un descendiente, provocándose un efecto de sube y baja, libre del citado Impuesto sobre la Renta.

Como reacción, a partir de 2002,⁴³⁴ se modificaron las hipótesis de exención de la Ley de la materia, estableciéndose en la fracción XIX del artículo 109 de la LISR, hoy vigente, una distinción respecto del tratamiento de exención por donación entre parientes; así por un lado se regula la donación efectuada por un ascendiente hacia un descendiente en línea recta, la cual continuará exenta; de la donación que perciba un ascendiente proveniente de un descendiente en línea recta, supuesto éste último que si bien está exento, se condiciona a que los bienes recibidos por el ascendiente no se enajenan o donen a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

En relación a la práctica que venía realizándose hasta el año de 2001, es claro que muchas de las operaciones realizadas eran actos simulados, en los que se simula una donación a un ascendiente, aprovechando la exención de impuestos, para disimular una donación a un colateral, que es la operación que verdaderamente se quería realizar y que estaba gravada y que constituye precisamente el acuerdo de simulación.

⁴³⁴ Cfr. LISR. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002 y fe de erratas del 24 de enero de 2002.

Sin embargo, la medida antielusiva establecida por el legislador, es criticable por excesiva, en tanto que no en todos los casos en que un ascendiente decida enajenar un bien adquirido por donación, existe una simulación de actos, máxime cuando la segunda operación sea una operación gravada, como la compraventa, que dará origen a la causación de una contribución, lo que evidencia el exceso en la redacción de la fracción XIX del artículo 109 en comento, en tanto que va más allá de la práctica elusiva que se pretendía combatir con ella.

Por otro lado, debe tenerse mucha cautela, pues aún en el evento de que el ascendiente decidiera donar los bienes que previamente adquirió, ello no necesariamente implica un acto de simulación, máxime cuando ha pasado mucho tiempo, incluso años, entre una operación y otra, en la que las motivaciones del ascendiente para realizar la segunda operación, nada tiene que ver con el aprovechamiento de un beneficio fiscal.

5.4. Ganancia por enajenación de activos fijos. Cuando se enajenen bienes de activo fijo, en términos del artículo 20, fracción V de la Ley del ISR, los contribuyentes están obligados a acumular la ganancia derivada de la enajenación. El problema es que no existe dentro de la LISR, una definición de lo que debe entenderse por “ganancia”, concepto éste último que deberá ser determinado en cuanto a sus alcances, a fin de estar en aptitud de aplicarlo.

Sobre el particular, algunos asesores fiscales han arribado a la conclusión de que la ganancia se obtiene de disminuir al precio de venta, el saldo pendiente por depreciar, y que el resultado de esta operación aritmética será igual a la referida ganancia; la cual constituye el ingreso acumulable a que se refiere la fracción V del artículo 20 de la Ley citada. Sin embargo y dado que el ordenamiento en comento únicamente se refiere a uno de los dos elementos que integran la fórmula del Impuesto sobre la Renta, también han interpretado que considerando que la depreciación constituye una deducción, el saldo por depreciar

deberá deducirse en el momento en que el bien sea enajenado, lo cual aritméticamente significa que el valor del importe del saldo por depreciar sea disminuido dos veces.

La interpretación anterior, se basa en lecturas literales, las que como señala Tron Petit,⁴³⁵ corren el riesgo de ser sólo artificios, pantallas, apariencias parciales y ficticias de una supuesta interpretación; o excesos para imponer un gravamen respecto a hechos no tipificados; o bien evadirlo de modo torcido; casos todos éstos en los que se está en presencia de pretextos para intentar legitimar lo que se quiere interpretar, y no lo que se debe, que es lo real y genuino.

Éste tipo de interpretaciones literales y formalistas, refiere el citado autor, utilizan artilugios; aprovecha vacíos legales e imprecisiones en las leyes; son lecturas fuera de contexto, con el fin de obtener una reducción o elusión de impuestos, esgrimiendo argumentos agresivos o abusivos, usual y hábilmente envueltos en explicaciones sugerentes, en las que se manipulan los textos legales para llegar a extremos, bajo criterios sesgados a los que se arriba mediante conclusiones apresuradas y manipuladoras de la *ratio legis*, buscando que retóricamente sean aceptables y eficientes.

Como reacción a esta práctica, la autoridad administrativa emitió un criterio no vinculativo⁴³⁶ en el que se señala que la ganancia en la enajenación de activos, es en la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas, lo cual se desprende específicamente de lo dispuesto en el artículo 37 de la LISR, que establece que, cuando se enajenen dichos bienes, el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Al respecto, la autoridad advierte, que para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, el contribuyente debe acumular la ganancia antes referida, sin poder

⁴³⁵ Tron Petit. Ob. Cit. Págs. 89 a 148.

⁴³⁶ Cfr. Criterio 02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo.

deducir nuevamente el saldo pendiente de depreciar de dichos bienes, en tanto que ello constituye una doble deducción que contraviene lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV y 172, fracción III de la Ley del ISR, que establecen que las deducciones deben restarse una sola vez.

Como critica al criterio referido, si bien participo de la necesidad de combatir esta práctica elusiva; y si bien estamos en presencia de una doble resta, (como operación aritmética) no comparto el argumento de que estamos en presencia de una doble deducción (concepto jurídico que va más allá de una simple resta), por lo que estimo conveniente el buscar otra solución.

Al respecto propongo como alternativa, el recurrir a una interpretación sustancial, bajo la cual prevalece el resultado, y se atiende a la realidad económica⁴³⁷ o sentido general, ciñéndose a la correcta caracterización de la operación que se analiza, de acuerdo a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por las normas, y buscando un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado.

5.5. Regalías por activos intangibles originados en México. Son regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero. Una práctica implementada por los asesores fiscales consiste en enajenar, sin el pago de una contraprestación o a un precio inferior al de mercado; activos intangibles

⁴³⁷ INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE. Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente -especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones). Época: Novena Época. Registro: 165006. Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: Tomo XXXI, Marzo de 2010. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A.703 A. Pág. 3001.

generados en México, o que hubieran tenido su origen en México, y que hubieran sido propiedad de empresas residentes en el país, a empresas residentes en el extranjero, con la particularidad de que las adquirentes, son partes relacionadas de las enajenantes, para posteriormente realizar una segunda operación consistente en cobrar regalías por el uso de éstos intangibles.

La autoridad fiscal, reaccionó frente a esta práctica y emitió un criterio no vinculativo en el que establece que éstas regalías no son deducibles, en tanto no cumplen con el requisito de ser estrictamente indispensables previsto en la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; bajo el argumento de que no se justifica la necesidad de la migración, y por ende el pago posterior de la regalía.

Éste tipo de práctica, me parece que constituye una simulación de actos jurídicos de las denominadas por Heleno Taveria⁴³⁸ como: “excluyente o reductiva”, en tanto que lo que se pretende es incidir en la base de cálculo del impuesto, y en el que la materia del acuerdo simulatorio lo constituye la autorregulación de intereses particulares, destinado a producir consecuencias tributarias que no son efecto de la ley, sino de la propia voluntad de las partes.

El esquema basado en la conexión de diferentes negocios jurídicos, es un tipo de simulación relativa, nos relata Rosembuj⁴³⁹ que ha sido ampliamente analizado por jurisprudencia italiana. Así se simula una enajenación de bienes, para sustraer del patrimonio del dueño simulante, un bien intangible a fin de transmitirlo a otra empresa, que al ser su parte relacionada, esto es, una entidad controlada por el mismo grupo de intereses económicos; ello implica que quien detendrá la propiedad del intangible, sea el mismo grupo, por lo que al relocar el intangible en el lugar de residencia del adquirente, que en muchos casos se trata de jurisdicciones de baja imposición, podrá transferir recursos que tendrán una carga tributaria más baja, además de generar deducciones al propietario

⁴³⁸ Taveira Torres, Ob. cit. Págs. 312.

⁴³⁹ Ídem. pág. 284.

original, a través del otorgamiento del uso o goce del intangible, evidenciándose así que el único propósito de la operación es la autorregulación de intereses para producir las consecuencias fiscales buscadas por las partes.

Por otro lado, es interesante el razonamiento contenido en el criterio no vinculativo arriba referido, en el que se rechaza la deducción por concepto del uso o goce, bajo el argumento de no reunir el requisito de ser “estrictamente indispensable”, concepto éste último, que al ser un concepto jurídico indeterminado, debe interpretarse, según lo señalado por nuestro Máximo Tribunal,⁴⁴⁰ atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate, de manera que el carácter de indispensable, se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse.

Sin embargo, estimo que ello no óbice para combatir esta práctica abusiva a través de la figura de la simulación tributaria, en la medida en la que al destruirse por la administración el acto simulado de enajenación, ello llevaría a que el intangible permanezca en el patrimonio del propietario original, sin poder darle los efectos tributarios pretendidos en el acuerdo simulatorio.

5.6. Arrendamiento puro de autos. Actualmente una práctica que realizan las empresas vendedoras de autos, consiste en ofrecer automóviles en renta,

⁴⁴⁰ RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen. Época: Novena Época. Registro: 179766. Instancia: SEGUNDA SALA. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Tomo XX, Diciembre de 2004. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a. CIII/2004.Pag. 565.

pagando una cantidad aproximadamente del 20% del valor del automóvil, como pago inicial del contrato, y el saldo del valor del automóvil se divide entre el número de mensualidades que se elijan por el arrendatario y se pagan bajo la figura de rentas. Al final del contrato, el arrendatario podrá optar por adquirir el automóvil pagando su precio al momento de la enajenación, sin que se tomen en cuenta los valores previamente pagados.

Los argumentos de las agencias vendedoras de automóviles son que todo el precio del automóvil es deducible, facturando el anticipo por algún concepto que acuerden las partes, las mensualidades como rentas y en caso de que se adquiera el vehículo, el precio pagado por su adquisición, como inversión.

La inquietud que surge al analizar esta operación, es que los actos de ejecución del contrato, describen actos de enajenación de bienes, no obstante que se hayan amparado bajo la forma de un contrato por el que se otorga el uso o goce temporal de bienes. Además de cuestionar la deducibilidad del pago inicial, que parece no cumplir con el requisito de lo estrictamente indispensable.

Por cuanto a los montos de las rentas mensuales, habrá que examinar si su importe cumple los parámetros establecidos en la fracción XIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevé un monto máximo de deducción por el uso o goce temporal de automóviles hasta por la cantidad de \$165.00 diarios por automóvil.

En éste tipo de práctica, estamos en presencia de una simulación, en la que se simula un contrato de arrendamiento para disimular un contrato de enajenación, que es el verdadero propósito de las partes, y que como tal, es el que corresponde al acuerdo simulatorio celebrado por las partes.

5.7. Outsourcing. Es una práctica desarrollada a nivel mundial en el área de la administración de las empresas, en la cual se busca reducir costos,

identificando el área de negocios que puede ser desempeñada de manera más eficiente por un tercero, lo que permite a la empresa enfocar sus esfuerzos en la parte o función central de su negocio.

A través de esta figura, una empresa contrata a un tercero especializado para hacer algo en lo que ella no se especializa, sin que ello implique dar en outsourcing alguna de las funciones o áreas consideradas como fundamentales para la empresa.

Hoy día se ha dado en México, la moda de utilizar la figura del outsourcing de la nómina de las empresas, bajo esta figura, la empresa que se contrata, provee información acerca de su personal, se encarga de calcular los pagos y de hacer los cheques, lo que resulta más económico ya que se evita tener todo un departamento encargado de la nómina, pagar los salarios de la gente del departamento, correr con gastos como seguridad social, fondos de pensiones, etc.

En opinión de Rafael Reyes Avellaneda⁴⁴¹ en la actualidad la subcontratación de mano de obra se ha convertido en la mejor opción para las organizaciones flexibles, que lejos de ser tradicionales en su administración de recursos humanos, buscan la participación de un tercero, es decir de un contratista. En esta tercerización de la relación laboral, aunque es la empresa cliente quien emplea los recursos humanos, no es quien contrata y formaliza la relación laboral con el trabajador, con la protección de sus derechos laborales: seguro social, seguro de enfermedad, pensiones, crédito inmobiliario, prima vacacional, antigüedad, etc. Es la agencia de colocación (contratista) quien establece la relación laboral formal con los recursos humanos.

⁴⁴¹ Reyes Avellaneda, Rafael, Cabello Chávez Adalberto, Muñoz Cruz Raquel Cecilia. Outsourcing de Recursos Humanos: Un Estudio De caso, Denarius revista de economía y administración número 173, UAM 2010, página:
<http://tesiuami.uam.mx/revistasuam/Denarius/include/getdoc.php?id=750&article=259&mode=pdf>.

Fressmann⁴⁴² comenta “...que se trata entonces de una descentralización de actividades dentro de la estructura empresarial, basada en la idea de que los trabajadores que antes se realizaban dentro de una misma empresa y bajo un único régimen de derecho laboral ahora se efectúan fuera de la empresa y con otro marco jurídico”.

Los argumentos anteriores se vincularon con la figura de las sociedades cooperativas, las que en su regulación gozan de tratamientos preferenciales en materia de seguridad social y en materia de previsión social, con lo cual se accedía a varios efectos: la deducción para la empresa que contrataba los servicios de la sociedad cooperativa; mientras que para el trabajador, ahora socio cooperativista, la exención en el pago de sus ingresos además de reducción sustancial de las cuotas de seguridad social.

En una primera reacción, la autoridad fiscal, emitió un criterio no vinculativo,⁴⁴³ bajo el cual, se considera que se realiza una práctica fiscal indebida:

- a) Por quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.
- b) La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.

⁴⁴² Fressmann, Rebeca, (2005). Subcontratación de mano de obra en México: Reglamentación legal y realidad sociopolítica, Fundación Friedrich Ebert, citado por Reyes Avellaneda Rafael. Op. cit.

⁴⁴³ Criterio.- 05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_15638.html#05

- c) Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Señalándose además que éste criterio también es aplicable a las Sociedades en Nombre Colectivo o en Comandita Simple.

Así mismo, en materia de la Seguridad Social, como medida antielusiva, se reformó en el año de 2009, entre otras disposiciones, el artículo 15-A de la Ley del Seguro Social,⁴⁴⁴ para combatir la figura del outsourcing.

⁴⁴⁴ Cfr. Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la ley del Seguro Social (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de julio de 2009).

Artículo 15-A. Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, cualquiera que sea la denominación que patrón e intermediarios asuman, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta Ley.

No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo. Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un patrón o sujeto obligado, cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, en virtud de un contrato, cualquiera que sea su forma o denominación, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores u otros sujetos de aseguramiento para que ejecuten los servicios o trabajos acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos, en las instalaciones que éste determine, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en esta Ley en relación con dichos trabajadores, en el supuesto de que el patrón omita su cumplimiento, siempre y cuando el Instituto hubiese notificado previamente al patrón el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido.

Asimismo, el Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios, del requerimiento a que se refiere el párrafo anterior.

Los contratantes deberán comunicar trimestralmente ante la Subdelegación correspondiente al domicilio del patrón o sujeto obligado, y del beneficiario respectivamente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente:

I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; clase de persona moral de que se trate, en su caso; objeto social; domicilio social, fiscal y, en su caso, convencional para efectos del contrato; número del Registro Federal de Contribuyentes y de Registro Patronal ante el IMSS; datos de su acta constitutiva, tales como número de escritura pública, fecha, nombre del notario público que da fe de la misma, número de la notaría y ciudad a la que corresponde, sección, partida, volumen, foja o folio mercantil, en su caso, y fecha de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio; nombre de los representantes legales de las partes que suscribieron el contrato.

II. Del contrato: Objeto; periodo de vigencia; perfiles, puestos o categorías indicando en este caso si se trata de personal operativo, administrativo o profesional y el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

El patrón incorporará por cada uno de sus trabajadores, el nombre del beneficiario de los servicios o trabajos contratados en el sistema de cómputo autorizado por el Instituto.

Cuando el patrón se obligue a poner a disposición del beneficiario, trabajadores para prestar los servicios o ejecutar los trabajos en varios centros de trabajo ubicados en la circunscripción territorial de más de una subdelegación del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, únicamente ante la subdelegación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal.

En una segunda etapa, la autoridad administrativa implementó diversas acciones para el combate a los esquemas abusivos de sustitución laboral, que van desde la emisión de cartas, invitando tanto a cooperativas, como a sus clientes a corregir su situación fiscal; la emisión de actos de fiscalización dirigidos, tanto a los asesores que ofrecen las planeaciones, como a sus clientes, socios y/o trabajadores, sociedades cooperativas, sociedades en nombre colectivo, empresa integradoras y sindicatos; estableciéndose una coordinación entre el SAT, IMSS, la ST y el INFONAVIT, cuyo propósito es generar actos de fiscalización conjuntos para combatirlas.

En una tercera etapa se han tramitado este tipo de asuntos como casos de defraudación fiscal; obteniéndose ya en algunos de ellos y a través de la PGR autos de formal prisión por defraudación fiscal, por prácticas fiscales indebidas en el uso de esquemas de sustitución laboral, conocidos como “outsourcing”.⁴⁴⁵

En etapas más reciente, en el año de 2012, se reformó la Ley Federal del Trabajo, para regular la figura de la subcontratación como medida de combate a las outsourcing,⁴⁴⁶ estableciendo importantes multas para quienes en forma dolosa utilice el régimen de subcontratación de personal.

La información prevista en este artículo podrá ser presentada a través de los medios señalados en el último párrafo del artículo 15 de esta Ley, conforme a las reglas generales que para tal efecto emita el Consejo Técnico.

Para los efectos de este artículo, el Gobierno Federal, en ningún caso, será considerado como intermediario laboral.

⁴⁴⁵ Comunicado de prensa 194/2011 del Servicio de Administración Tributaria de fecha México, D.F., a 01 de diciembre de 2011, visible en la página del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_9040.html.

⁴⁴⁶ Cfr. Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2012)

Artículo 15-A. El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

Este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

El uso de la figura del outsourcing, si bien puede ser una operación lícita, en la búsqueda la optimización de los recursos, al encargar a terceros especializado la realización de actividades en las que la empresa no se especializa, lo que le permitirá enfocar sus esfuerzos en la parte de las funciones o áreas consideradas como fundamentales o centrales de su negocio, plantea un problema cuando se presenta el abuso de la figura.

Si bien, desde la óptica laboral se ha combatido esta práctica abusiva, considerando frente al trabajador, a las dos empresas, tanto la proveedora, como a la beneficiaria de la fuerza laboral, como una unidad económica,⁴⁴⁷ y por tanto responsables ambas, de la relación laboral.

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.

Artículo 15-B. El contrato que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, deberá constar por escrito.

La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato a que se refiere el párrafo anterior, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Artículo 15-D. No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista con el fin de disminuir derechos laborales; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguiente de esta Ley.

Artículo 1004-C. A quien utilice el régimen de subcontratación de personal en forma dolosa, en términos del artículo 15-D de esta Ley, se le impondrá multa por el equivalente de 250 a 5000 veces el salario mínimo general.

Artículo 1004-B. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el artículo 15-B de la Ley, se sancionará con multa por el equivalente de 250 a 2500 veces el salario mínimo general.

⁴⁴⁷CONTRATO CIVIL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. SI A TRAVÉS DE ÉL UN TERCERO SE OBLIGA A SUMINISTRAR PERSONAL A UN PATRÓN REAL CON EL COMPROMISO DE RELEVARLO DE CUALQUIER OBLIGACIÓN LABORAL, AMBAS EMPRESAS CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO Y, POR ENDE, LAS DOS SON RESPONSABLES DE LA RELACIÓN LABORAL PARA CON EL TRABAJADOR. Conforme al artículo 3o. de la Ley Federal del Trabajo, el trabajo no es artículo de comercio. Por otra parte, el numeral 16 de la citada legislación establece que la empresa, para efectos de las normas de trabajo, es la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios. En este contexto, cuando una empresa interviene como proveedora de la fuerza de trabajo a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales, o de cualquier acto jurídico, y otra aporta la infraestructura y el capital, lográndose entre ambas el bien o servicio producido, cumplen con el objeto social de la unidad económica a que se refiere el mencionado artículo 16; de ahí que para efectos de esta materia constituyen una empresa y, por ende, son responsables de la relación laboral para con el trabajador.

Visible en: Época: Décima Época. Registro: 160324. Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO. Tipo Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Localización: Libro V, Febrero de 2012, Tomo 3. Materia(s): Laboral. Tesis: I.3o.T. J/28 (9a.). Pág. 1991

Desde la óptica tributaria, la práctica, me parece, puede ser calificada como una simulación negocial, a través de la interposición de una persona moral (Cooperativa o Sociedad Mercantil), que se convierte en proveedora de la fuerza de trabajo de la empresa simulante, a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales, o de cualquier acto jurídico, el que constituye el acto simulado, para disimular la verdadera relación laboral existente entre la fuerza de trabajo y la empresa beneficiaria efectiva del trabajo prestado, celebrado con el propósito de autorregular los efectos fiscales queridos por las partes involucradas.

Al respecto, una cuestión importante de dilucidar, es si los trabajadores generadores de la fuerza de trabajo, pueden ser considerados como terceros de buena fe, extraños a la simulación e ignorantes del acuerdo simulatorio; tema complejo que debe evaluarse en cada caso concreto, pues en la medida en que estos trabajadores hayan consentido la sustitución laboral en favor de la empresa proveedora, o hayan participado en la constitución de la sociedad cooperativa, difícilmente podrán argumentar, ser ajenos al acuerdo simulatorio, máxime cuando ellos están conformes en lograr beneficios fiscales como son la exención de sus ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta, o la reducción de las cargas en materia de seguridad social.

En éste supuesto, estamos frente a un caso de coparticipes del acuerdo simulatorio, situación que dificultará el que puedan argüir que son terceros ajenos a la simulación, aun cuando en alguna medida, sufran un perjuicio como consecuencia del detrimento en sus derechos laborales y de seguridad social, respecto del cual estuvieron de acuerdo, lo que plantea un muy serio problema social y político que es importante advertir.

5.8.- Pluri-nómina. Es una práctica en la que un trabajador es contratado cada mes por una empresa distinta, la que funge como su patrón y quien efectúa el pago de su nómina en ese mes; al mes siguiente cambia el patrón y así

sucesivamente; con lo cual se busca eliminar la existencia de una relación laboral permanente, y diluir su impacto tanto laboral como en materia de seguridad social.

La pluri-nómina, hoy de moda en México, ha sido analizada reiteradamente en España nos relata Rosembuj,⁴⁴⁸ en donde la jurisprudencia considera que se presenta una mezcla de simulación, concatenada con las figuras de abuso del derecho y fraude de ley al Derecho del Trabajo, las que son utilizadas como medio fraudulento.

Esta práctica abusiva, implica la sucesión de empresas que involucra un cambio de titularidad sin asumir las obligaciones con sus empleados, aquí se abusa del derecho de los trabajadores por el cambio de patrón, produciendo a los trabajadores el daño o perjuicio de perder su empleo con un empresario inepto, o su indemnización por despido con empresario insolvente, lo que implica un fraude a la ley laboral que sólo permite la extinción del contrato regulados, o el derecho a una indemnización en los casos de despido improcedente, de manera que el abuso puede ser antecedente del fraude (causa) o coetáneo a éste (instrumento o medio) en donde resultan burlados los derechos del trabajador.

Aquí para Rosembuj,⁴⁴⁹ se da la combinación de figuras de fraude a la ley y abuso de las formas, en tanto que se busca eludir una norma laboral a través de contratos sucesivos de corta duración (fraude de ley), y además existe abuso de formas por el uso reiterado de contratos temporales que son el medio instrumental para cometer el fraude, todo lo cual, evidencia la ilicitud del comportamiento y que además puede involucrar una simulación negocial tributaria, en la medida en que se afecten las obligaciones de contenido fiscal derivadas de la relación laboral y de seguridad social.

⁴⁴⁸ Rosembuj. Ob. cit. pág. 296.

⁴⁴⁹ Ídem, en la línea de pensamiento de IRUZUBIETA FERNÁNDEZ, El abuso del derecho y el fraude de ley en el Derecho del trabajo. Madrid, 1989, p. 207.

Como herramienta para combatir éste tipo de prácticas, puede ser útil la técnica del levantamiento del velo, para destruir a todas y cada una de las sociedades interpuesta como pantalla y que aparecen como supuestos patrones, para identificar al beneficiario efectivo, esto es, el grupo de intereses que se encuentra oculto.

En suma, del análisis de las figuras elusivas de moda en México, podemos afirmar que en varias de ellas estamos en presencia de negocios simulados, por lo que debería aprovecharse con mayor eficacia la figura de la simulación tributaria para combatirlas.

Adicionalmente cabe destacar que la psicología del contribuyente se caracteriza por una fuerte tendencia al fraude, en la que su conducta encuentra justificación en la imagen que tiene del fisco, las malas prácticas, el uso inadecuado de los recursos públicos, el enriquecimiento ilícito de los funcionarios, la corrupción, y la precepción de que la actuación de la Administración Tributaria, se circunscribe únicamente a la recaudación, sin que esta se traduzca en adecuados bienes y servicios públicos, aspectos que bien vale la pena considerar a fin de buscar combatirlas desde su raíz.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La figura de la simulación tiene su origen en la materia civil, sin embargo su regulación tiene diversas implicaciones dependiendo del campo del derecho en el que la misma sea aplicada, como es el caso de la materia tributaria, en la que opera el principio de autonomía del Derecho Tributario.

SEGUNDA. La simulación en materia tributaria aplica únicamente respecto de la denominada “simulación negocial”, la cual si bien es difícil de erradicar, presenta como dificultad primordial su prueba, máxime que para su implementación se ha preparado todo para la ocultación, borrando las huellas de su existencia y creando apariencias engañosas, confeccionadas por especialistas. De ahí que un reto esencial, es el mejoramiento de la técnica probatoria como herramienta central para su combate.

TERCERA. La materia tributaria atiende a la realidad jurídica y la capacidad económica que producen los efectos jurídicos previstos en la ley, y que al realizarse dan origen al nacimiento de la obligación tributaria que se desprende del hecho imponible, constituyendo éste, el motivo de la simulación, en tanto que es precisamente éste, el que se pretende evadir con la figura de la simulación, de ahí que en su combate, la calificación de los actos y negocios es una herramienta fundamental, en tanto que mediante ella, se identifica la norma que les es aplicable, atendiendo a la realidad jurídica verdaderamente acordada por las partes.

CUARTA. La actuación de la Administración Tributaria encuentra su fundamento en el principio de legalidad de la imposición, que le faculta a investigar de oficio, para comprobar que los impuestos se aplican cuando se dan en la realidad los presupuestos del hecho imponible previsto por la ley, de manera que se debe investigar la verdad material de los hechos, a fin de garantizar que los

principios de la imposición son respetados, no sólo de manera general, sino en el caso concreto.

QUINTA. La incorporación de la figura de la simulación en nuestro país, si bien representa un avance, es criticable en tanto que su implementación fue torpemente regulada al establecer como único objetivo la determinación de ingresos en materia del Impuesto sobre la Renta entre partes relacionadas, soslayando que su aplicación en el campo tributario tiene mayores alcances, con lo cual se ha acotado su efectividad.

SEXTA. La apreciación de la simulación tributaria por la Administración, es uno de los privilegios de autotutela, a través del cual, el legislador le ha liberado de la necesidad de acudir a los tribunales para que ésta se declare, sin embargo, su aplicación se limita al cumplimiento de obligaciones tributarias que verdaderamente existan, por lo que nunca podrá tener efectos más allá de lo estrictamente tributario, debiendo siempre respetar los principios de legalidad y seguridad jurídica.

SEPTIMA. Independientemente de la limitación señalada en el punto que antecede, no puede pasarse por alto que, en el sistema jurídico mexicano, las autoridades conservan la posibilidad de iniciar las acciones penales procedentes, en tanto que el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, de manera expresa y particular ha categorizado a la simulación fiscal como delito asimilable a la defraudación fiscal, por lo que al menos en nuestro país, se ha resuelto el debate doctrinal sobre si la figura constituye una conducta delictiva o no.

OCTAVA. En relación a las diversas figuras de moda seguidas en México, me parece que los argumentos para combatirlas, no han sido lo suficientemente sólidos o debidamente planteados, máxime que buena parte de los problemas son problemas de interpretación, por lo que su corrección puede lograrse a través de una correcta interpretación de las normas tributarias.

NOVENA. En el combate de aquellas operaciones que constituyan negocios simulados, para combatirlas, debe aprovecharse con mayor eficacia la figura de la simulación tributaria, lo que requiere de implementar en nuestro país modificaciones legislativas que permitan ampliar su campo de aplicación, teniendo en cuenta que la figura en materia tributaria tiene por objetivo la búsqueda de la realidad jurídica, a través de la calificación de actos y negocios jurídicos, identificando el verdadero negocio puesto en práctica por los interesados y que fue ocultado a través de la simulación, a fin de que éste se someta al tributo conforme al hecho imponible previsto en la ley que se pretendió evadir.

DECIMA. Se debe incorporar en nuestro sistema jurídico las denominadas doctrinalmente como “clausulas antielusivas” con el fin de combatir prácticas elusivas como el fraude a la ley y otras; debiendo tener mucho cuidado al momento de su implementación y regulación, a fin de que en su aplicación práctica no se incurra en problemas de inseguridad jurídica, consecuencia del desconocimiento de la materia tributaria, y las tentaciones a la arbitrariedad por parte de los funcionarios de la Administración, en su obsesión de incrementar la recaudación, por lo que adicionalmente deben establecerse controles muy estrictos para su aplicación práctica y cotidiana; así como importantes sanciones para aquellos servidores públicos que incurran en prácticas abusivas bajo las cuales argumenten la existencia de figuras elusivas inexistentes o que no prueben debidamente, lográndose así el equilibrio necesario en las conductas de los contribuyentes y las autoridades.

ABREVIATURAS.

CCF	CODIGO CIVIL FEDERAL.
CCY	CODIGO CIVIL DEL ESTADO DE YUCATÁN.
CPF	CODIGO PENAL FEDERAL.
CFF	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
CFPP	CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES
IMSS	EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL,
INFONAVIT	INSTITUTO NACIONAL DE LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES
LFPIORPI	LEY FEDERAL PARA LA PREVENCIÓN E IDENTIFICACION DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILICITA.
LGSM	LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.
LGTE	LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA.
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
LIDE	LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.
PGR	PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPUBLICA.
SAT	SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.
ST	SECRETARÍA DEL TRABAJO Y PREVISION SOCIAL.

FUENTES REFERENCIALES.

BIBLIOGRÁFICAS.

- Adam Bitar, Elías y Abril Rodríguez Esparza. Los Convenios de Doble Imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación. México D.F. 2011. Editorial Themis.
- Albaladejo García, Manuel, La Simulación. Madrid España 2005, Edisofer SL.
- Amatucci, Andrea, Nicola D'Amati.- Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia. Editorial Temis, S.A. Bogotá Colombia 2004.
- Antón Mittermaier, Karl Joseph. Tratado de las pruebas en materia criminal Vol. 3. México. D.F. Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001.
- Arilla Bass, Fernando. El procedimiento Penal en México. México, D.F, Editorial Kratos, 8ª Ed. México.
- Béjar Rivera, Luis José. La Finalidad del Acto Administrativo. Estudio sobre la oportunidad y la desviación de poder del acto administrativo en el Procedimiento Contencioso Administrativo Mexicano. Colección Thesis Buenos Aires Argentina. Ediciones Rap, S.A.
- Bejarano Sánchez, Manuel. Obligaciones Civiles, tercera edición, Colección textos jurídicos Universitarios, Ed. Harla.
- Beltrame, Pierre. Introducción a la Fiscalidad en Francia, Traducción a cargo de J. Alberto Sanz Díaz Palacios y Saturnina Moreno González, Editorial Atelier, Libros Jurídicos. Barcelona España 2004.
- Bentam, Jeremy.- Tratado de las pruebas Judiciales Vol. 1, México. D.F., Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001.
- Bonnetcase, Julien. Tratado Elemental de Derecho Civil. Traducción y complicación. Enrique Figueroa Alfaro y Editorial Pedagógica Iberoamericana, S.A. de C.V., México, Distrito Federal, 1997, Biblioteca Clásicos del Derecho. Editorial Harla.
- Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones, Tomo II, Editorial Porrúa México, D.F. 1974.

- Carnelutti, Francesco. La Prueba Civil. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal. Dirección General de Anales de Jurisprudencia y Boletín Judicial, México 2001.
- Checa González, Clemente. Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, del 29 de noviembre. España 2007, Editorial Thomson Aranzadi.
- Cruz de Quiñones, Lucy. Coordinador. Lecciones de Derecho Tributario, Inspiradas por un Maestro, obra en homenaje a Eusebio González García. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010,
- De Pina Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano, Volumen tercero, Editorial Porrúa, México 1980.
- Deboissy, Florence. La Simulation en Droit Fiscal. Paris Francia. 1997.- Librairie générale de droit et jurisprudence, E.J.A.
- Delgado Pacheco, Abelardo. Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Española. España 2004. Editorial Thomson Aranzadi.
- Devis Echandía, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial, tomo Segundo, 5 Edición. Bogotá, Colombia, Editorial Temis 2006.
- Diez Ochoa José María.- Derecho Tributario Sancionador, comentarios y casos prácticos.- Ediciones Centro de Estudios Fiscales, Madrid España.
- Diez Picazo, Luis. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, Editorial Civitas, Madrid 1996.
- Durán-Sindreu Buxadé, Antonio. Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal. Economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios. España 2007, Editorial Thomson Aranzadi.
- Eli de Gortari. Lógica General, Editorial Grijalbo, México 1965.
- Escudero, José Antonio. Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones Político- Administrativas. Madrid España 1995.
- Esquivel Vázquez, Gustavo A. La Prueba En El Juicio Fiscal Federal. México, D.F. Editorial: Editorial Porrúa, México, D.F. 2005, 4 Edición.
- Ferrara, Francisco La simulación de los negocios jurídicos. Traducción de la 5ª Edición, por Rafael Atard y Juan A. de la Puente. Título, Año 1997,

Editorial Orlando Cárdenas Editor, S.A. de C.V. Irapuato Guanajuato, México.

- Ferreiro Lapatza, Juan José. Curso de Derecho Financiero Español, Madrid España 1992. Editorial Marcial Pons.
- Ferrer Beltrán, Jordi. La Valoración Racional de la Prueba. Madrid España 2007, Editorial Marcial Pons.
- Galarza, Cesar J. La Tributación de los Actos Ilícitos. España 2005. Editorial Thomson Aranzadi.
- Galindo Garfias, Ignacio.- Derecho Civil, Ed. Porrúa, 1979.
- García Novoa César, La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons 2004, Madrid España.
- ____ La simulación en el ordenamiento Tributario, en Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación. Salcedo Younes, Ruth Yamille, Coordinador Académico.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá Colombia. Editorial Universidad del Rosario, 2010.
- Goderch, Pablo Salvador y Jesús María Silva Sánchez. Simulación y deberes de Veracidad. Derecho Civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica. Madrid, España 1999. Editorial Civitas Ediciones S.L.
- González García Eusebio. El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia. España 2001. Editorial Aranzadi.
- Gutiérrez y González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 1991, octava edición.
- Hallivis Pelayo Manuel. Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios. México, D.F. 2011, Editorial Porrúa.
- ____ Teoría General de la Interpretación, Primera Edición, 2007 Editorial Porrúa, México, Distrito Federal.
- Hensel, Alberto. Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid España 2005. Editorial Marcial Pons.
- Jarach Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires Argentina 1996. 3ª Edición. Editorial Abeledo Perrot.

- ____ El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires Argentina 2004. 3ª Edición. Editorial Abeledo Perrot
- Klaus Tipke. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes, Traducido por Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Madrid España 2002.
- Leroy, Marc. La Sociologie de L'impôt Paris Francia 2002. Editorial Presses Universitaires de France.
- Lessona, Carlo. Tratado de las pruebas en Derecho Civil. Vol. 2. México. D.F. Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001.
- Lois Estévez, José. Fraude Contra Derecho. Madrid España 2001. Editorial Civitas.
- Lucero Espinosa, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo. México, D.F. 2011 Editorial Porrúa.
- Luis Jáuregui. Del Mercantilismo al Liberalismo: La Transición Fiscal en México de la Colonia la Periodo Nacional.- Crónica Gráfica de los Impuestos Siglos XVI-XX. Ciudad México, 2003, Editorial Archivo General de la Nación, SHCP y S GOB.
- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México 1977.
- Martínez Garnelo, Jesús. La prueba indiciaria, presuncional o circunstancial.- México, D.F., Editorial Porrúa 2010.
- Merino Antigüedad, José María, Maestro ¿Es lícito pagar tributos al César? Madrid España 2002, Editorial Dykinson.
- Mezquita García Ranero Ma. Dolores. El Fraude de Ley en la Jurisprudencia. Editorial Thomson Aranzadi. 2003
- Moreno Cora, Silvestre. Tratado de las pruebas civiles y penales Vol.41. México. D.F. Editorial Jurídica Universitaria, S.A. 2001.
- Mosset Irurraspe, Jorge. Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo I Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001. Editorial Rubinzal-Culzoni Editores.
- ____ Contratos Simulados y Fraudulentos. Tomo II Contratos Simulados. Buenos Aires, Argentina 2001. Editorial Rubinzal-Culzoni Editores.

- Muñoz Sabaté Tratado de Probática Judicial. Tomo I, La prueba del Hecho Psíquico. Barcelona España 1992, José María Bosch Editor, S.A.
- ____ *Suma de Probática Civil. Cómo probar los hechos en el Proceso Civil.* Madrid España 2008, Editorial La Ley.
- ____ La prueba de la Simulación, Semiótica de los negocios jurídicos simulados. Editorial Hispano Europea, Barcelona, España 1972.
- Organization for Economic Co-Operation and Development. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
- Pauner Chulvi, Cristina.-El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Editorial Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001.
- Pérez Arraiz, Javier.- El Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Ed. Tirant Le Blach, Valencia España.
- Pérez Becerril, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano. México, D.F. 2001 Editorial Porrúa.
- Pérez Fernández del Castillo Bernardo. Representación, Poder y Mandato. Prestación de Servicios Profesionales y su ética, Editorial Porrúa, séptima edición 1993.
- Pérez Palma, Rafael. Guía de Derecho Procesal Civil. México, D.F. 1981, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Planiol Marcelo y Jorge Ripert. Tratado Práctico de Derecho Civil Francés. Las obligaciones, Tomo VI. Primera Parte. Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Distrito Federal 2002.
- Pont Clemente Joan-Francesc. La economía de opción.- Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006
- ____ La simulación en la nueva LGT. Madrid España 2006, Editorial Marcial Pons.
- Ramírez, Santiago. El mexicano, Psicología de sus motivaciones. México, 1977. Ed. Grijalbo.
- Redondo María Cristina, José María Sauca y Perfecto Andrés Ibáñez. Estado de Derecho y decisiones judiciales. Madrid España, 2009 Fundación Coloquio Jurídico Europeo.

- Rodríguez Ondarza José A. y Ángel Fernández Prieto.- Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional. Ed. Instituto de Estudios Económicos 2003, Madrid España.
- Rivero, Jean. Páginas de Derecho Administrativo. Libro Homenaje. Dirección y coordinación Librado Rodríguez R. Bogotá Colombia 2002. Editorial Themis, S.A.
- Rodríguez Bereijo León, María. La prueba en el Derecho Tributario. Navarra España 2007, Editorial Thomson Aranzadi.
- Rojina Villegas, Rafael.- Compendio de Derecho Civil, Teoría general de las Obligaciones. Editorial Porrúa 1981.
- Rosemburj, Tulio, El fraude de Ley, La simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario, Madrid, España 1999, Editorial Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, Violeta. El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. España 2006. Editorial Thomson Aranzadi.
- Ruiz Toledano, José Ignacio. El Fraude de Ley y otros supuestos de Elusión fiscal. Valencia España. Editorial CISS. S.A.
- Sánchez Medal, Ramón. De los Contratos Civiles, México, D.F., Editorial Porrúa, 1980.
- Savigny Frédéric, Carl de. Le Droit des Obligations: partie du droit romain actuel. Tome Second. Paris Francia 1873. A. Durand et Pedone Lauriel Editeurs.
- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo. Sexta Edición, Tomo Primero, Editorial Porrúa, S.A. México 1974.
- Tapia Tovar, José. La Evasión Fiscal. Posición del mexicano frente a las contribuciones. Análisis filosófico y psicosociológico sobre el perfil del mexicano para determinar sus razones para evadir el pago de los impuestos. México, D.F. 2006, Editorial Porrúa.
- Taveira Torres, Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. Buenos Aires Argentina 2008, Editorial Marcial Pons.
- Tipke, Klaus. Traducido por Pedro M. Herrera Molina. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes. Madrid, España, 2002, Editorial Marcial Pons.

- Tron Petit, Jean Claude. Lo Real y Justo de los Impuestos. Consideraciones sobre la interpretación del Derecho y la calificación de los hechos. Dofiscal Editores, México, D.F. 2010.
- Tron, Manuel E. Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, Editorial Themis, cuarta edición, 1994.
- Vallejo y Arizmendi Jorge. La Simulación Penal. México D.F. 1947, Editorial Stylo.
- Zamora Pierce, Jesús. El Fraude. Editorial Porrúa. México D.F. 2008.
- Zamora y Valencia, Miguel Ángel. Contratos Civiles. México, D.F. 1992. Editorial Porrúa.

HEMEROGRAFICAS.

- Estévez, Alejandro M. y Susana C. Esper, Artículo "Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido", Revista Debates Latinoamericanos, 6 (10).
- Matus Bravo, Francisco J. Imposibilidad para determinar la simulación de actos jurídicos. Artículo Revista Puntos Finos de Abril 2013, Dofiscal Editores.
- Niño Tejeda, Eduardo. La Simulación. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XIV (1991-1992) pág. 88.
- Palao Taboada. El fraude a la ley en Derecho Tributario, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 63, 1966.

LEGISLACIÓN.

- Código Civil Federal.
- Código Civil del Estado De Yucatán.
- Código de Procedimientos Penales para el Estado de Guerrero.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Federal de Procedimientos Penales
- Código Penal Federal.
- Diario Oficial de la Federación.

- El Instituto Mexicano del Seguro Social,
- Instituto Nacional de la Vivienda de los Trabajadores
- Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.
- Ley Federal del Trabajo y Previsión Social.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Ley General Tributaria. Código Tributario, Edición preparada por Simón Acosta Simón, coordinador y otros; 12ª Edición, septiembre de 2005, Editorial Thomson Aranzadi. Navarra España.
- Ley Del Impuesto Sobre La Renta.
- Ley Del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

INTERNET.

- Archila M. Mario E. Reformas al Código Tributario del Decreto 4-2012, reforma Fiscal de Guatemala.
<http://impuestosychocolate.com/2012/03/09/reformas-al-codigo-tributario-del-decreto-4-2012-reforma-fiscal-de-guatemala/>
- Beltrán, Ramón. “Estándares de prueba y su aplicación sobre el elemento material de la prisión preventiva en Chile”. Polít. crim. Vol. 7, N° 14 (Diciembre 2012), Art. 6, pp. 454 - 479.
[http://www.politicacriminal.cl/Vol_07/n_14/Vol7N14A6.pdf]
- Bravo Sheen, David. La simulación en Perú).
<http://www.asesor.com.pe/teleley/articulos/fraus-legis.htm>
- Bugallo, Enrique Agustín. Compatibilidad De Las Cláusulas Antiabuso con los Tratados de Doble Imposición.
[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/dbdc466db2212d0c03256d6e00361732/\\$FILE/Doctrina0302.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/dbdc466db2212d0c03256d6e00361732/$FILE/Doctrina0302.pdf) .
- Criterios normativos en materia de impuestos internos aprobados al primer trimestre de 2013.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3579.html.
- Díaz Gómez Mónica, artículo: Psicología Fiscal y Tributaria, visible en:
<http://rigobertobecerra.tripod.com/psicologiafiscal.htm>.

- Diccionario de la Lengua Española. Vigésima segunda edición. Visible en <http://www.rae.es/rae.html>
- Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados de la LIX legislatura. Gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>.
- Fressmann, Rebeca, (2005). Subcontratación de mano de obra en México: Reglamentación legal y realidad sociopolítica, Fundación Friedrich Ebert, citado por Reyes Avellaneda Rafael. ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/criterios_normativos_1trim2013.pdf
- Iniciativa del Ejecutivo Federal, del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales. México, Distrito Federal, a 5 de septiembre de 2005; gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>.
- Izaza Arteaga, Juan Carlos. Simulación en los términos previstos por el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de 2008. Artículo visible en Deloitte.com/mx.
- IUS-SCJN. <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis>
- Lamagrande, Alfredo Julio. Globalización, Evasión Fiscal y Fiscalización Tributaria. Boletín AFIP N° 9, 01 de Abril de 1998. http://www.econ.uba.ar/www/departamentos/tributacion/plan97/impositivaII/sericano/Material_catedras/GLOBALIZACION,%20EVASION%20FISCAL.doc
- Mcgee, Robert W.; Silvia López Palau, Gustavo A. Yepes López. ¿Es ética la evasión de impuestos? Estudio empírico de opinión en Colombia. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=973762.
- Miranda Estrampes, Manuel. Artículo: Prueba indiciaria y estándar de prueba en el proceso penal. http://www.icjsinaloa.gob.mx/medios/publicaciones/PRUEBA_INDICIARIA_Y_ESTANDAR_DE_PRUEBA_EN_EL_PROCESO_PENAL_%20POR_MANUEL_MIRANDA ESTRAMPES.pdf
- Reformas al Código Tributario del Decreto 4-2012, Reforma Fiscal de Guatemala. Simulación Fiscal en Guatemala. <http://impuestosychocolate.com/2012/03/09/reformas-al-codigo-tributario-del-decreto-4-2012-reforma-fiscal-de-guatemala/>

- Remezzano, Andrés. Artículo: Evasión Impositiva y Corrupción "Sonría, lo estamos filmando" Mayo del 2000. <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2000/remezzano.pdf>.
- Reyes Avellaneda, Rafael, Cabello Chávez Adalberto, Muñoz Cruz Raquel Cecilia. Outsourcing de Recursos Humanos: Un Estudio De caso, Denarius revista de economía y administración número 173, UAM 2010. <http://tesiuami.uam.mx/revistasuam/Denarius/include/getdoc.php?id=750&article=259&mode=pdf>.
- Superintendencia de Administración Tributaria Guatemala Estrategias para la Formación de la Cultura Tributaria, Antigua Guatemala, Guatemala. portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_download/1277.
- Valdes-Faully, Manuel Calvifio. Artículo: De fantasmas y tributos. Acerca de las practicas tributarias, los recursos humanos y la psicología. Facultad de Psicología, Universidad de La Habana. <http://www.psicologia-online.com/colaboradores/mcalvino/rrhh/index.shtml>

MEDIOS ELECTRONICOS

- Sisthemis. Editorial Themis. México, D.F.