



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

Sobre los Límites a la Autonomía Dogmática

del Derecho Tributario en México

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. y C.P. Juan Manuel López Durán

Director de la Tesis

Dr. Guillermo Antonio Tenorio Cueto

Sobre los Límites a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario en México

Por: Juan Manuel López Durán

Sobre los Límites a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario en México

Por: Juan Manuel López Durán

Tesis para obtener el título de Maestro en Derecho Fiscal

Universidad Panamericana

Agosto 2016

“...el planeta se está destruyendo. Lo único que podemos hacer es sembrar conciencia. Las revoluciones se acabaron. Hay las revoluciones, es decir, hay que cambiar la mente, hay que hacer una mutación mental de todos nosotros y pasar en revista todo: la política, la religión, la economía, el amor patriótico... ¿Quién ahora quiere hacer una guerra patriótica? ¿Qué joven quiere dar su vida por la Patria cuando sabe que las guerras son económicas?...”

Alejandro Jodorowsky

*A mis dioses manes
A mis padres
A mi familia*

ÍNDICE

Págs

Introducción	VI
------------------------------------	----

Capítulo Primero

Autonomía del Derecho Tributario

I. Noción de Autonomía	8
a) Derecho Fiscal y Derecho Tributario	8
b) Autonomía del Derecho Tributario	10
II. Autonomía Dogmática	16
III. Relación con algunas Construcciones Jurídicas	18
a) Ficción Jurídica	18
b) Presunción Legal	19
c) Ficciones Jurídicas y Presunciones Legales	21
d) Remisión Legal	22

Capítulo Segundo

Autonomía Dogmática del Derecho Tributario en México

IV. Situación Actual dentro del Orden Jurídico Mexicano	24
a) Problemática	24
b) Planteamiento de Casos	28
V. Consecuencias Inmediatas	61
a) Contradicción hacia dentro del Sistema Jurídico	63
b) Dificultades en la aplicación del Derecho Tributario	65
c) Desprestigio de la Ley	69
VI. Consecuencias Periféricas	70
a) Incertidumbre para Contribuyentes	70
b) Consecuencias para las Autoridades Recaudatorias	71

Capítulo Tercero

Límites a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario

VII. Análisis sobre su Debida Existencia o Inexistencia	73
a) Sobre el Lenguaje	73

b) Sobre la Ciencia Jurídica Tributaria	74
c) Sobre la Unidad de Derecho como Sistema	77
d) Sobre la Interpretación de las Disposiciones Tributarias	79
VIII. Sobre su Implementación	80
a) Test de Relevancia Jurídica	81
b) Test de Unidad de Sistema Jurídico	81
c) Test de Relevancia Política-Económica	83
d) Test de Apremio Regulatorio	84
e) Impulso a la Doctrina Jurídica Tributaria	85
Conclusiones	87
Anexo I. Criterios del Poder Judicial de la Federación	90
Anexo II. Criterios de Tribunales Administrativos	108
Anexo III. Tablas	110
Fuentes de Consulta	111

Introducción

Al poco tiempo de tener contacto con la materia tributaria es frecuente escuchar expresiones que se refieren al uso de uno u otro concepto 'para efectos fiscales'. Nos acostumbramos rápidamente a escuchar de la voz de profesionistas, de autoridades y, a ver en las normas tributarias términos ya conocidos, aunque con una connotación 'de lo fiscal', lo que lleva consigo un significado distinto.

Nos dejamos llevar y seguimos el contenido de la norma tributaria impuesta. No siempre nos detenemos a cuestionar sobre la precisión, diligencia, finalidad y consecuencias de los términos empleados en su contenido.

Si nos tomamos un momento para hacerlo, nos parece natural surjan de inmediato preguntas del tipo ¿Es posible para el Derecho Tributario realizar este apartamiento dogmático? ¿Debe mantenerse? ¿Qué implicaciones tiene su permanencia? ¿Debieran establecerse límites a dicho fenómeno?

Al adentrarnos en estas ideas se descubren otros aspectos igualmente cautivantes como el alcance del impacto de este fenómeno, pues parece no quedar en un ámbito teórico únicamente; en su lugar, parece verdaderamente trascender en el comportamiento de los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Es así que surge el interés en la mente del que escribe sobre los límites a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario en México, tema al cual procedemos a dedicar las siguientes páginas para describir las líneas de pensamiento a las que nos llevó nuestra curiosidad.

El acercamiento al tema que nos ocupa pudo condensarse en tres capítulos. En el primero de ellos hacemos un planteamiento general de los temas, primeramente sobre el concepto de Derecho Tributario y su autonomía *LATO SENSU*, así como el alcance de este último concepto. Se analizan, a su vez, los

aspectos que comprende la autonomía, de manera que pueda convalidarse su existencia o inexistencia en el Derecho Tributario, haciendo una pausa, por obvias razones, en el aspecto dogmático. Finalmente, cerramos dicho capítulo identificando algunas figuras jurídicas de las cuales creemos que el creador de la norma puede auxiliarse para dar solución a problemas que se plantean más adelante en otros capítulos.

Posteriormente analizamos la validez de la concepción de autonomía del Derecho Tributario. Comenzamos el segundo capítulo planteando cuatro casos prácticos a través de los cuales pretendemos reflejar el ambiente bajo el que se presenta el Derecho Tributario 'autónomo'.

Seguimos con el análisis de las implicaciones teóricas que derivan por la introducción y uso de los conceptos jurídicos 'para fines fiscales'; e incluso planteamos la posibilidad de que estos efectos no queden en el plano teórico sino que trascienden la tributaria cosmovisión de los contribuyentes y de las autoridades.

En el tercer capítulo, analizamos la necesidad del Derecho Tributario para generar conceptos jurídicos redefinidos en busca de sus fines particulares, a la luz de las interrelaciones del lenguaje jurídico; las necesidades de la Ciencia Jurídica Tributaria para establecer el hecho generador; la unidad del sistema jurídico, y la interpretación de las disposiciones tributarias; para finalmente proponer algunos *tests* a los que creemos debiera someter el creador de la norma jurídica a los supuestos normativos tributarios.

Adicionalmente, se encontrarán al final de los capítulos mencionados a manera de documentación soporte diversos criterios de tribunales administrativos y judiciales relacionados con diversos puntos abordados en el presente para una más fácil referencia.

Capítulo Primero

Autonomía del Derecho Tributario

Sumario: I. Noción de Autonomía.- a) Derecho Fiscal y Derecho Tributario.- b) Autonomía del Derecho Tributario.- II. Autonomía Dogmática.- III. Relación con algunas Construcciones Jurídicas.- a) Ficción Jurídica.- b) Presunción Legal.- c) Ficciones Jurídicas y Presunciones Legales.- d) Remisión Legal

I. Noción de Autonomía

a) *Derecho Fiscal y Derecho Tributario*

Las denominaciones que ha recibido la rama del Derecho que constituye nuestro objeto de estudio son diversas. Las doctrinas brasileña, italiana, española, argentina, colombiana¹ y de manera general las latinoamericanas suelen usar la denominación 'Derecho Tributario'². Los alemanes emplean *Steuerecht* (Derecho Impositivo), mientras que los franceses se inclinan por *droit fiscal* (Derecho Fiscal)³. Los americanos prefieren el uso del adjetivo *tax* como en *Tax Law* (Derecho Impositivo) sobre *fiscal*⁴ para identificar el área de estudio a la que nos queremos referir.

En México, particularmente, se emplea en la doctrina tanto el término 'Derecho Fiscal' como 'Derecho Tributario'. Llama la atención que en el Derecho Positivo, en especial en el Código Fiscal de la Federación, no aparece en ninguna

¹ Bravo Arteaga afirma que en Colombia se emplea el término 'Derecho Tributario'. Ver. Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 2a ed., Bogotá, Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 41.

² No dejamos de reconocer organizaciones dignas de todo respeto, reconocimiento y seriedad, como la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, otrora Asociación Argentina de Derecho Fiscal <http://www.aaef.org.ar>; o bien, la Academia Mexicana de Derecho Fiscal <http://www.amdf.org.mx/>.

³ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2009, p. 153 // Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 20a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, p.2.

⁴ El término *tax* se orienta a expresar "a rate or sum of money assessed on a citizen's person, property, or activity for the support of government, levied upon assets or real property, upon income, or upon the sale or purchase of goods". El término fiscal, por otra parte, tiene un significado más encaminado a "pertaining to public finance and financial transactions; belonging to the public treasury".

ocasión términos como ‘Derecho Tributario’ o ‘tributo’⁵ y sí lo hace ‘Derecho Fiscal’, aún cuando solo sea así en un par de ocasiones⁶.

A pesar de no ser la finalidad de estas páginas discurrir sobre los linderos o características propias de cada uno de dichos términos, nos parece relevante mencionar brevemente algunas ideas de la doctrina mexicana en este tenor y que constituyeron la piedra de toque en nuestro análisis.

Una primera corriente de pensamiento considera como sinónimos los términos Derecho Fiscal, Derecho Tributario o Derecho Impositivo⁷.

Por su parte, Alil Álvarez afirma que en el derecho positivo mexicano el Derecho Fiscal es la rama del Derecho que estudia lo relacionado con los créditos fiscales, así como la relación y la actuación del Estado y los contribuyentes⁸.

Para Arrijoa Vizcaíno y Sánchez Gómez el término ‘Derecho Impositivo’ denomina únicamente a los impuestos, mientras que ‘Derecho Tributario’ hace referencia a un concepto histórico de tributo que abarca a las contribuciones. Ambos autores dotan de igual valor a ‘Derecho Tributario’ y ‘Derecho Fiscal’. Sin embargo, desde la perspectiva de Arrijoa Vizcaíno “...‘Derecho Tributario’ contempla el problema desde el punto de vista del causante o contribuyente en tanto que el concepto ‘Derecho Fiscal’ hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del Fisco”⁹.

⁵ Tributo es la prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica. Ver. Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General, Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 17a ed., Pamplona, España, Editorial Aranzandi, 2013, p. 46.

⁶ Sobre este fenómeno de prevalencia señala Margáin Manautou que “para nuestra legislación fiscal sigue siendo más amplio el concepto de Derecho Fiscal que el de Derecho Tributario”. Ver. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 20a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, p. 2.

⁷ Autores como De La Cueva mantienen esta postura. Ver. De La Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3a ed., México, D.F., Porrúa, 2007, XX pp., 337 pp. Rodríguez Lobato fundamenta su razonamiento en precedentes judiciales, y así define al Derecho Fiscal como un sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

⁸ Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2012, p. 16.

⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18a ed., México, D.F., Editorial Themis, 2004, pp. 14-17.

Complementa lo anterior García Vizcaíno afirmando que *“la palabra ‘Fisco’ tiene, en rigor, un concepto más amplio que ‘tributo’, ya que aquélla no sólo comprende este tipo de recursos, sino todos los recursos estatales en general”*¹⁰.

De esta forma, y acogiéndonos a este último planteamiento, consideramos que ambos términos (Derecho Fiscal y Derecho Tributario) son dignos de todo valor aunque en ámbitos y bajo perspectivas diferentes.

En el presente trabajo empleamos el término ‘Derecho Tributario’ por considerar que es aquél que de mejor manera abarca la idea de principios y normas relativos a los tributos en México.

Para ello, y bajo la línea de pensamiento de Giannini decimos que el Derecho Tributario es *“aquella rama del Derecho Administrativo”*¹¹ *que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”*¹².

b) Autonomía del Derecho Tributario

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia define a la ‘autonomía’, como sigue.

¹⁰ García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 153.

¹¹ De acuerdo con Fernández Ruiz, el Derecho Administrativo es el conjunto de normas y principios del derecho público que rigen la estructura, organización y funcionamiento de las diversas áreas de la Administración pública, de las relaciones de éstas entre sí, así como de sus relaciones con las demás instituciones del Estado y con los particulares. Ver. Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 2a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, p. 160.

¹² Giannini, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario, Serie IV Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 7a ed., Madrid, España, Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p.7.

“Potestad que dentro de un Estado tienen municipios, provincias, regiones u otras entidades, para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios”.

Dicha definición también es reconocida en la Enciclopedia Jurídica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM bajo el concepto de ‘autonomía administrativa’, sin que exista una acepción del término ‘autonomía’ *PER SE*. No obstante de las líneas de desarrollo de este concepto se dejan entrever ideas como ‘independencia’, ‘ausencia de subordinación’ o ‘libertad’.

Ahora bien, si pudiéramos hablar de autonomía del Derecho Tributario, ¿respecto de qué manifestaría tal ‘independencia’?

Estamos conscientes de una primera discusión en el ámbito doctrinario que estriba sobre la autonomía del Derecho Tributario respecto del Derecho Financiero. Debemos decir que nos acogemos a la postura predominante¹³ que consiste en el reconocimiento de la existencia de tal autonomía.

En este sentido, sostiene Giannini que merece ser una disciplina jurídica diferenciada, *“aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida: la relación jurídica desde su origen hasta su realización”*¹⁴.

No pretendemos profundizar mayormente en los argumentos alrededor de la diferencia específica que guarda el Derecho Tributario respecto del Derecho

¹³ De la Cueva habla de la *“innegable autonomía disciplinaria”* del Derecho Tributario. Ver. De La Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3a ed., México, D.F., Porrúa, 2007, XX pp., 337 pp.

¹⁴ Ross Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2a ed., Santo Domingo, República Dominicana, Editorial Publicaciones CAPGEFI, 2009, p. 73.

Financiero¹⁵ y que da origen a su autonomía para no apartarnos del objetivo primordial del presente trabajo.

En su lugar, quisiéramos abordar el alcance de la ‘autonomía científica’ del Derecho Tributario, a la luz de cualquier otra rama del Derecho¹⁶.

Sabemos que *“un importante sector de la doctrina especializada ha intentado demostrar la necesidad de reconocerle autonomía científica al derecho tributario, esforzándose en fundamentar tal autonomía con argumentos que [justifiquen] un tratamiento independiente y diferenciado del resto de las disciplinas jurídicas.”*¹⁷.

¿Qué es aquello que determina la sedicente ‘independencia’? ¿Bajo qué bases podemos determinar la presencia o ausencia de autonomía que hemos mencionado antes?

Soler se anticipa, afirmando que *“...la circunstancia de que el derecho tributario se haya diferenciado de otras ramas jurídicas obedece a la conveniencia metodológica y didáctica de reunir en una sola disciplina los principios y normas rectores de la materia tributaria con el objeto de facilitar el estudio de la misma.”*¹⁸

Si hurgamos un poco en la doctrina, podemos apreciar que existen distintos criterios¹⁹ para determinar el carácter autónomo de una disciplina jurídica, y en

¹⁵ Según Giannini, Derecho Financiero es *“el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”*. Ver. Margáin Manautou, *op. cit.*, p.9.

¹⁶ Nos queremos referir a la autonomía del derecho sustantivo, pues como señala Jarach respecto del derecho adjetivo: *“...a nadie se le ocurre afirmar que el derecho civil no es sino un conjunto de normas que delimitan la actividad de los jueces y que, por ende, el derecho civil es parte del derecho procesal, o peor, el conjunto es derecho administrativo”*. Ver. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3a. ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2011, p. 29. Consideramos que el mismo razonamiento aplicaría para el Derecho Tributario adjetivo.

¹⁷ Soler, Osvaldo H., *Derecho Tributario: Económico – Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*, 3a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2008, P. 71; lo puesto entre corchetes es del que escribe.

¹⁸ *Idem*.

¹⁹ Sobre la autonomía del Derecho Tributario, García Vizcaíno identifica las siguientes posturas: (i) las que niegan la autonomía del Derecho Tributario, subordinándolo al Derecho Financiero; (ii) las que niegan la autonomía del Derecho Tributario, subordinándolo al Derecho Administrativo, sosteniendo la ausencia de

particular, del Derecho Tributario; sin embargo, creemos que en todos ellos es posible identificar una línea de pensamiento común. Para ello, tomaremos las ideas de Soler, quien identifica tres aspectos de la autonomía²⁰, a saber: la didáctica²¹, la estructural y la dogmática.

Soler explica que la autonomía didáctica está relacionada con el interés práctico de facilitar el estudio o la enseñanza de una rama del conocimiento. Expresa que queda manifiesta su existencia a partir de la cantidad de bibliografía existente sobre una materia, e incluso por el hecho de que se le considere en las universidades como una asignatura independiente.

Por su parte, Ross Bravo afirma sobre la autonomía didáctica que se debe a razones de método y de racionalidad que se estudian ciertas normas de forma agrupada, con independencia de que incluso aún no se pueda hablar con exactitud de principios generales o instituciones jurídicas propias, pero por lo menos todas las normas se refieren más o menos en forma orgánica a una misma materia²².

Al respecto, Jarach concede la existencia de este tipo de autonomía, sin embargo, afirma que agrupar distintas normas jurídicas atendiendo a su objeto (el tributo) y con ello argumentar la autonomía del Derecho Tributario simplemente no es suficiente, pues “...*siempre es problema de índole didáctica y por ende eminentemente convencional y de oportunidad*”²³.

autonomía del Derecho Financiero; (iii) las que afirman su dependencia con respecto al Derecho Privado (civil y mercantil), otorgándole al Derecho Tributario un “*particularismo exclusivamente legal*”; permitiéndole derogar ciertas disposiciones del Derecho Privado (iv) las que consideran al Derecho Tributario material didáctica y científicamente autónomo; (v) las que confieren al Derecho Tributario autonomía y (vi) las que niegan autonomía científica al derecho tributario, pero le atribuyen autonomía didáctica y funcional. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, pp. 154-155.

²⁰ De la Garza reconoce por su parte tres clases de autonomía: la científica o dogmática, la didáctica y la legislativa. La última de estas clases de autonomía se refiere a que las normas relativas a esa rama del Derecho constituyen un cuerpo de leyes separado y orgánico. Ver. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a ed., México, D.F., Porrúa, 2012, p. 21-22.

²¹ Horacio García Belsunce identifica en lugar de la autonomía didáctica a la autonomía teleológica o de fines, que ocurre cuando una rama jurídica tiene fines propios y distintos a los de otras. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 157.

²² Ross Bravo, Jaime, *op. cit.*, p. 72.

²³ Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 20.

De lo anterior resulta que en la forma de acercarse a una materia, de la búsqueda de un método para conocer su contenido, se agrupan normas formando un cuerpo que, a su vez, facilita su estudio. Este fenómeno llega a permear de tal forma en el grupo científico que se masifica. Luego entonces, podemos afirmar que esto o aquello es autónomo en un sentido didáctico.

No nos parece que haya duda sobre la existencia de un estudio independiente de la materia tributaria que confirme el carácter autónomo desde la perspectiva didáctica del Derecho Tributario. Mucho menos si partimos de la conclusión de Soler sobre la prueba palpable; *i.e.*, si pretendemos verificar se le trata como una asignatura independiente en las universidades.

El aspecto estructural de la autonomía en el pensamiento de Soler está presente cuando la rama de conocimiento comprende institutos característicos que tienen su propia naturaleza jurídica y que entre sí son homogéneos²⁴. Aclara que este rasgo de autonomía corresponde únicamente a la parte sustantiva²⁵ del área de conocimiento correspondiente.

Consideramos que las ideas de Ross Bravo complementan las líneas anteriores. El tributarista chileno al hablar de la 'autonomía científica' de cualquier rama del Derecho dice que “...*un conjunto de normas jurídicas pasarían a integrar una rama del Derecho científicamente autónoma, cuando dicho conjunto dispone de principios generales (dentro de la especialidad) e instituciones jurídicas propias diferentes a las del derecho general o las de otras ramas del Derecho...*”²⁶. Este segundo elemento en la mente de Ross lo tocamos en el siguiente apartado.

²⁴ Otros autores consideran que este aspecto se denomina “funcional” y consiste en que el Derecho Tributario constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad que funciona concatenado a un grupo orgánico y singularizado que, a su vez, está unido a todo el sistema jurídico. *Cfr.* García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 155.

²⁵ De manera similar De la Garza se pronuncia en el sentido que la cuestión de autonomía dogmática del Derecho Tributario versa sobre el aspecto sustantivo únicamente, “...*en cambio, el Derecho Tributario adjetivo o formal es parte, indudablemente, del Derecho Administrativo y del Derecho Procesal*”. *Ver.* De la Garza, Sergio Francisco, *op.cit.*, p. 24.

²⁶ Ross Bravo, Jaime, *op. cit.*, p. 72.

Para García Belsunce el aspecto de autonomía estructural (o como él lo llama 'orgánica') se deposita cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del Derecho tienen naturaleza jurídica propia, es decir, que no encuentran en otras ramas del Derecho su fuente; las obligaciones que de ellas derivan tienen la misma fuente y además estas instituciones son uniformes entre sí²⁷.

De manera similar a lo que ocurrió en el primer aspecto que analizamos de la 'autonomía', consideramos que en el Derecho Tributario claramente existen institutos propios y homogéneos, tales como 'base impositiva', 'tasa', 'contribuyente', 'obligación tributaria', etc.; así como principios generales como el de Equidad Tributaria, Proporcionalidad Tributaria, Simetría Fiscal²⁸, *NVLLVM TRIBVTVM SINE LEGE*, etc.

Margáin Manautou, denomina a estos conceptos muy propios como 'particularismos' del Derecho Tributario²⁹ y así, se refiere a "*la naturaleza específica de la obligación tributaria, los caracteres de la responsabilidad, el procedimiento económico-coactivo, la figura jurídica de la exención, la sanción en el Derecho Fiscal...y el hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantía...*"

Tomando de las palabras de Soler, podemos afirmar que es una generalidad en la doctrina el reconocimiento de la autonomía científica³⁰ del

²⁷ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 157.

²⁸ La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha reconocido como un principio de política tributaria. Ver. Anexo I. SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

²⁹ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p.10.

³⁰ Para Jarach la autonomía jurídica tiene un doble aspecto: la autonomía estructural y la autonomía dogmática. Ver. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 20. De la Garza, por su parte, señala que "...respecto al Derecho Tributario sustantivo no existe dificultad en reconocerle autonomía científica". Ver. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 26.

Derecho Tributario (fundamentalmente por lo que hace al aspecto didáctico y estructural³¹).

II. Autonomía Dogmática

Al referirse a la autonomía dogmática³², Soler señala lo siguiente:

*“La autonomía dogmática existe cuando la disciplina específica elabora sus propios conceptos y definiciones que, por tanto, difieren de los conceptos y definiciones elaborados por las otras ramas.”*³³

De manera similar, Ross Bravo habla como evidencia de la ‘autonomía científica’ de cualquier rama Derecho la existencia de instituciones jurídicas propias diferentes a las del derecho general o las de otras ramas del Derecho.

En efecto, somos de la idea de que este aspecto de la autonomía únicamente se presenta cuando aparecen conceptos, principios o instituciones jurídicas propios de una rama del Derecho, a grado tal que llegan incluso a formar *“un sistema en sí”*³⁴.

Igualmente como ocurre con los otros dos aspectos de la autonomía, creemos que el Derecho Tributario también cumple con este requisito. Así, se presentan conceptos e instituciones jurídicas únicas en el Derecho Tributario, diferentes a las de cualquier otra rama del Derecho, como ocurre con la ‘Cuenta de Utilidad Fiscal Neta’, el ‘Cobro Efectivo de Contraprestaciones’ para efectos del Impuesto al Valor Agregado, el ‘Régimen Fiscal Preferente’, etc.

³¹ Jarach igualmente reconoce la autonomía estructural del Derecho Tributario sustantivo o material frente al Derecho Administrativo. Ver. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 46.

³² No debe confundirse el concepto de ‘autonomía dogmática’ con la ‘dogmática jurídica’, ‘ciencia del derecho’ o ‘jurisprudencia’ a que se refiere Tamayo y Salmorán. Ver. Tamayo y Salmorán, Rolando, *Elementos para una Teoría General del Derecho*, 2a ed., México, DF, Editorial Themis, 2003, p. 257.

³³ Soler, Osvaldo H., *Derecho Tributario: Económico – Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*, 3a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2008, p. 72.

³⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 21.

García Belsunce afirma que otro sustento de la autonomía dogmática del Derecho Tributario lo constituye la existencia de “...*métodos propios de interpretación que deben atender al fin de la ley y a su significación económica y porque en la apreciación de los hechos imponible debe prescindirse de la calificación jurídica que las partes le han dado inadecuadamente al negocio que las vincula, prevaleciendo la intención o realidad económica del acto verdadero, querido y perseguido por las partes, encubierto por una forma jurídica manifiestamente improcedente*”³⁵.

También creemos que de incluir este elemento en el análisis de autonomía del Derecho Tributario al pensamiento de Soler, nuestra rama del Derecho gozaría de la misma, pues la interpretación de las disposiciones tributarias tiene un tratamiento especial³⁶, lo cual también es reconocido por la doctrina mexicana imperante al cual nos referiremos en páginas más adelante.

Entonces somos de la idea que es dable concluir que el Derecho Tributario sí satisface los requisitos para ser considerada como una rama del Derecho dotada de autonomía científica y consecuentemente tiene el carácter de rama autónoma del Derecho desde la perspectiva dogmática.

Cabe señalar que autores como Cazorla Prieto y Calvo Ortega consideran requisitos superiores e inferiores en la determinación de la autonomía científica de una disciplina jurídica. En un primer nivel hablan de (i) un conjunto de relaciones sociales que por su naturaleza, por sus peculiaridades y para conseguir su desarrollo y perfección necesitan y demandan un ordenamiento jurídico propio; y (ii) la existencia de principios jurídicos propios³⁷. En un escalón inferior identifican

³⁵ García Belsunce, Horacio A., *La Autonomía del Derecho Tributario*, Ediciones Palma, Argentina, 1996, p. 64.

³⁶ Bastarán obras como las de Adolfo Arrijo Vizcaíno, Sinuhé Reyes Sánchez, Hiram Zambrano Brambila, entre otros en materia de interpretación de disposiciones fiscales para soportar esta afirmación.

³⁷ “*En suma, un campo bien acotado de la realidad social y unos principios jurídicos singulares, que sirvan para dar un entendimiento conjunto integrado y sistemático de las normas que articulan tal rama*”. Ver. Cazorla Prieto, Luis María, *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Navarra, España, Editorial Aranzadi, 2002, p. 34.

la presencia de categorías dogmáticas y esquemas conceptuales propios y diferenciados de otras ramas del Derecho³⁸.

III. Relación con algunas Construcciones Jurídicas

Habiendo esclarecido el alcance de la dogmática jurídica, y justo antes de adentrarnos en el análisis de nuestro objeto de estudio, quisiéramos brevemente distinguir algunas figuras jurídicas que nos serán de utilidad más adelante; y que se encuentran inmersas en los ordenamientos jurídicos como parte de las herramientas de las que hace uso el creador de la norma jurídica, así como en el área de trabajo de la propia dogmática jurídica.

a) *Ficción Jurídica*

El término “*ficción*” proviene según el Diccionario de la Real Academia Española del latín *FICTIO*, lo cual significaba “*formación*”, “*creación*”, “*fingimiento*”, “*suposición*”.

Su creación le pertenece, ya sea, al legislador, a la costumbre jurídica, a la jurisprudencia o a la doctrina.

Señala Soler que la *FICTIO IVRIS* es una construcción ideal que se hace en las normas de derecho, a la que se le asigna un valor hipotético o instrumental, debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente³⁹.

Sobre un primer tipo de ficciones, que facilitan la concepción jurídica hay autores que identifican a las ‘ficciones terminológicas’; como procedimientos

³⁸ Cfr. Cazorla Prieto, Luis María, *op. cit.*, p. 34.

³⁹ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 270.

utilizados para calificar ciertas situaciones de hecho que manifiestamente quedan fuera del ámbito de significado comúnmente admitido de determinada expresión⁴⁰.

Respecto de la otra especie de ficciones, debe tenerse presente que “la *ficción jurídica ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real...*”⁴¹ para lograr las consecuencias de derecho deseadas y en algunas ocasiones para anticiparse a la creación de hechos por los particulares para actualizar determinada hipótesis normativas en su beneficio.

Como dice Mendonça “*las maneras de formular las ficciones son muy variadas y dependen, en gran medida, de la técnica legislativa adoptada y del vocabulario elegido para la formulación del derecho*”⁴².

Anticipamos que “*las ficciones pueden ser objeto de crítica valorativa cuando establecen, por ejemplo, una asimilación injustificada*”⁴³ a lo que agregaríamos una evidente contradicción (lo cual se abordará con mayor detalle en el Capítulo Segundo), pero “*además de la crítica valorativa, las ficciones pueden ser objeto de crítica técnica porque complican el manejo del derecho, ya sea porque dificultan su conocimiento o porque hacen más oscuras las regulaciones jurídicas correspondientes*”⁴⁴.

b) Presunción Legal

El término ‘presunción’ proviene según el Diccionario de la Real Academia Española del latín *PRAESVPTIO*, lo cual significaba “*anticipación*”, “*idea anterior a toda experiencia, idea, concepción innata*”. Etimológicamente proviene de *PRAE*,

⁴⁰ Kelsen, Hans et al, *Ficciones Jurídicas*, 3a ed., México, D.F., Editorial Fontamara, p.10.

⁴¹ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 270.

⁴² Daniel Mendonça en Kelsen, Hans et al, *Ficciones Jurídicas*, 3a ed., México, D.F., Editorial Fontamara, 2013, p.7.

⁴³ *Ibidem*, p. 19.

⁴⁴ *Idem*.

preposición de ablativo y del verbo *SVMERE*, “tomar”; luego entonces, tomar antes⁴⁵.

La presunción consiste en el acto de llegar a hechos desconocidos mediante el razonamiento, partiendo de hechos ya conocidos. Es un procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual se elabora el derecho positivo y judicial⁴⁶.

Por su parte, Couture señala que la presunción legal es una proposición normativa acerca de la verdad de un hecho⁴⁷.

De lo anterior, consideramos que el término es equívoco y que puede comprender tanto⁴⁸: i) el proceso racional del que se hace uso en la técnica legislativa, o bien, un proceso racional al que el jurista recurre para deducir la verdad; como ii) una figura jurídica *PER SE*, una proposición normativa.

Desde la perspectiva de proceso racional, como advierte Soler concurren: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad⁴⁹. Desde la otra óptica, su aplicación pudiera ser desvirtuada por la adminiculación de mayor probanza o al resultar una incongruencia con la realidad.

En esta materia, el artículo 379 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, por ejemplo, define a la presunción como la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana.

⁴⁵ Los glosadores la explicaban como *LEX VEL MAGISTRATVS SVMIT AVT HABET ALIQUID PRO VERO ET ID PRAE, ID EST, ANTEQVAM ALIVNDE PROBETVR*: la ley o el magistrado toma o tiene algo por verdadero y esto antes, es decir, antes de que se pruebe por otro modo. Ver. Becerra Bautista, José, *El Proceso Civil en México*, 19 ed., México, D.F., Porrúa, 2006, p. 160.

⁴⁶ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 265.

⁴⁷ Couture, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial B de F, 2004, p. 187.

⁴⁸ En la opinión de Couture ni las presunciones ni las ficciones constituyen medios de prueba. Más que ello son subrogados de prueba. Son “razones de política jurídica” Ver. Couture, Eduardo J., *op. cit.*, p. 186-187.

⁴⁹ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 265.

c) *Ficciones Jurídicas y Presunciones Legales*

Existe una relación entre 'ficción jurídica' y 'presunción legal', Mendonça señala como criterios para distinguir ambas figuras:

- El conocimiento del valor de verdad de la proposición asumida

*"...en el caso de la ficción se asume, según esta concepción, una proposición que se sabe es falsa, mientras que en el caso de la presunción se asume una proposición que puede ser (y probablemente sea) verdadera"*⁵⁰.

- Su objetivo

*"Las ficciones son, en lo sustancial,...un mecanismo de asimilación a los efectos de la remisión de soluciones, mientras que las presunciones son un mecanismo de superación de situaciones de incertidumbre, en razón de la ausencia de elementos de prueba a favor o en contra de determinada proposición, proposición que resulta relevante para resolver el caso sometido a decisión judicial"*⁵¹.

Entonces, a través de la ficción se buscaría lograr los mismos efectos que en la remisión de disposiciones, es decir, lograr el surgimiento de determinadas consecuencias de derecho al hecho fáctico, mientras que las presunciones son un mecanismo de lograr llegar a la verdad (al menos jurídica) tomando los elementos disponibles de probanza.

Al respecto del objeto de estas dos figuras y particularmente en terrenos del Derecho Tributario, Soler afirma que las ficciones apuntan a combatir la elusión impositiva, es decir, el empleo de figuras jurídicas no comprendidas en la definición del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, mediante la

⁵⁰ Daniel Mendonça en Kelsen, Hans et al, *op. cit.*, p. 16.

⁵¹ *Ibidem*, p. 17.

creación de un nuevo presupuesto; mientras que las presunciones procuran evitar la omisión en el pago de los tributos a través de las maniobras fraudulentas de difícil o imposible fiscalización por parte de la Autoridad Tributaria⁵².

a) *Remisión Legal*⁵³

Como dice Mendonça, las remisiones legales son disposiciones en virtud de las cuales, para ciertos supuestos, la consecuencia es la misma que la establecida en otras disposiciones para supuestos diferentes, *“la diferencia entre ficciones y remisiones estaría dada, precisamente, por la asimilación que las ficciones introducen entre los elementos afectados...Las remisiones, en cambio, se limitan a extender la regulación de un supuesto a otro sin pretender asimilarlos”*⁵⁴.

Kelsen refuerza ello al decir, refiriéndose a la ‘remisión’: *“cuando la ley subsume dos casos distintos bajo la misma norma, esto no significa en absoluto que ambos casos sean iguales en el sentido de iguales en cuanto a su naturaleza”*⁵⁵.

En esta materia la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que para determinar el contenido y alcance de un precepto normativo en materia tributaria puede acudirse a otros que estén relacionados sin necesidad de remisión expresa⁵⁶.

Se complica esta situación con el hecho de que en caso de que se pretendan dar las mismas consecuencias jurídicas a un supuesto normativo puede llegar a serle aplicable ‘todo un conjunto de disposiciones’ o ‘un ordenamiento’ a un ‘hecho’ pretendiendo sea otro, lo que, en los casos en que no se conozca en su

⁵² Cfr. Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 272.

⁵³ Autores como García Carrasco identifican esta figura como ‘reenvío legislativo. Ver. García Carrasco, Genaro, *QVID IVRIS?: Sujetos de Derecho No Personificados*, México, D.F., Advisors Ediciones, 2010, p. 95.

⁵⁴ Daniel Mendonça en Kelsen, Hans et al, *op. cit.*, p. 14.

⁵⁵ Kelsen, Hans et al, *op. cit.*, p. 35.

⁵⁶ Ver. Anexo I. LEYES FISCALES. LA REMISION DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACION DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA.

totalidad dicho ordenamiento y sus implicaciones, deriva en sinsentidos en los que incluso la doctrina ve limitados sus alcances.

Finalmente, conforme a la doctrina jurídica, las remisiones legales deben cumplir las condiciones siguientes⁵⁷:

- a) Que las leyes a las cuales se remiten tengan la misma jerarquía normativa.
- b) Que las leyes a las cuales se reenvía formen parte del mismo sistema tributario.
- c) Que los reenvíos se hagan para mayor claridad de la ley y para evitar redundancia de conceptos.

⁵⁷ García Carrasco, Genaro, *op. cit.*, p. 96.

Capítulo Segundo

Autonomía Dogmática del Derecho Tributario en México

Sumario: IV. Situación Actual dentro del Orden Jurídico Mexicano.- a) Problemática.- b) Planteamiento de Casos.- V. Consecuencias Inmediatas.-a) Contradicción hacia dentro del Sistema Jurídico.- b) Dificultades en la aplicación del Derecho Tributario.- c) Desprestigio de la Ley.- VI. Consecuencias Periféricas.- a) Incertidumbre para Contribuyentes.- b) Consecuencias para las Autoridades Recaudatorias

IV. Situación Actual dentro del Orden Jurídico Mexicano

a) *Problemática*

En el Capítulo anterior nos referimos a la Autonomía del Derecho Tributario. Anticipábamos en aquél momento la idea de la que somos partidarios: la existencia de su autonomía científica es una realidad⁵⁸. Una prueba de ello, decíamos, son los conceptos o instituciones jurídicas propias de nuestra rama, como: la 'Cuenta de Utilidad Fiscal Neta', el 'Cobro Efectivo de Contraprestaciones', el 'Régimen Fiscal Preferente', el 'Establecimiento Permanente', etc.

No obstante ello, queremos atraer ahora la atención a la presencia y manifestaciones de dicha autonomía científica del Derecho Tributario en el Orden Jurídico Mexicano.

Ello es así, pues consideramos que una tergiversada concepción de dicha autonomía⁵⁹ de la mano de la necesidad de reacciones prontas en materia

⁵⁸ Conforme al otrora Tribunal Fiscal Federal en las disposiciones tributarias se ha reconocido esta autonomía. Ver. Anexo II. FISCAL.- DERECHO FISCAL MEXICANO.

⁵⁹ Precisamente, Norberto J. Godoy prefiere no utilizar el término "*autonomía*", pues opina que se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el Derecho está formado por partes autosuficientes, sin tomar en cuenta la visión de conjunto del derecho de determinado Estado. Sostiene que solo es autónomo el sistema jurídico de un determinado Estado frente a otros. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*.

económica y política en el país, ha contribuido considerablemente a la hipertrofia del universo normativo tributario que se muestra ahora desordenado⁶⁰, turbio e incierto⁶¹. Consideramos que ello ha permeado incluso en la mente de los contribuyentes y de las autoridades hacendarias de forma ciertamente negativa⁶².

Entonces, a lo largo de este capítulo quisiéramos describir con mayor detalle nuestra percepción del ambiente tributario actual en México.

Podemos comenzar con la conceptualización habitual 'para efectos fiscales'; a aquello a lo que autores como Margáin Manautou se han referido como "*propia terminología y conceptos*"⁶³ respecto de otras ramas del Derecho.

En efecto, es un hecho que en el cuerpo de las normas tributarias aparecen en sendas ocasiones conceptos que *PRIMA FACIE* devienen familiares a todo aquél que haya cursado la licenciatura de Derecho. Se trata de términos con los que nos hemos topado con anterioridad en alguna asignatura, solo que en esta ocasión nos aparecen dotados de un significado 'para efectos fiscales' en muchos casos no coincidente con aquél aprendido en su momento.

Consideraciones económicas y jurídicas, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2009, p. 155.

⁶⁰ "...la estructura fundamental de lo fiscal no se ha podido modificar debido al estancamiento legislativo que, sobre todas las cuestiones torales existe en nuestro país. Ese trágico retraso, al provocar actualizaciones incompletas de la regla tributaria y de muy poca calidad, ha provocado un sistema disfuncional que ya raya en la anarquía". Ver. Aguirre Sánchez, Sergio Salvador, *Una dinámica de Interpretación en Materia Impositiva, Obra Jurídica Enciclopédica en Homenaje a la Escuela Libre de Derecho en su Primer Centenario: Derecho Tributario*, México, DF, Porrúa, 2012, p. 3.

⁶¹ Margáin Manautou se refiere a este fenómeno diciendo que "...en la práctica es una maraña de leyes, reglamentos, decretos, circulares, acuerdos, "criterios", o reglas administrativas...". Ver. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 20a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, pp 11-12.

⁶² Cabe mencionar que la postura de 'contrapeso' que representa la prevalencia del Derecho Civil/Mercantil sobre el Derecho Tributario tiene su antecedente en Dumoulin, quien sostuvo en la Edad Media, que la ley fiscal debía estar subordinada a la ley civil, con lo cual combatía la excesiva rapacidad de los señores que percibían impuestos al margen de todo principio jurídico. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2009, p. 154.

⁶³ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 12.

Incluso, no solo es frecuente se empleé terminología de otras ramas del Derecho sino también de otras ciencias⁶⁴ que el legislador⁶⁵ se ve precisado a utilizar.

A manera de ejemplo podemos señalar el concepto de 'persona moral' delimitado en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en comparación con el listado previsto en el artículo 25 del Código Civil Federal⁶⁶; o el concepto de 'arrendamiento financiero' del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación *vis-à-vis* aquél del artículo 408 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito⁶⁷; o bien, el término 'escisión' previsto en el artículo 228 Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles y, por su parte, el artículo 15-A del Código Fiscal de la Federación⁶⁸.

Así, apreciamos estos fenómenos en la normativa tributaria con ficciones jurídicas de la forma 'para los efectos de esta ley, A se considera B'; ficciones terminológicas como 'cuando en esta Ley se haga mención o referencia a A se entiende comprendida B', o remisiones legales del tipo 'se dará a A el tratamiento que esta ley establece a B'.

⁶⁴ Margáin Manautou menciona a la Ciencia Jurídica, Ciencia Económica, la Tecnológica e incluso habla de una "*Ciencia Contable*", esta última también reconocida por Mabarak Cerecedo. Ver. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 16. Cfr. Conforme a la NIF A-1 "*Estructura de las Normas de Información Financiera*" la contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Consideramos el uso que los autores otorgan al uso de ciencia va acorde con el carácter emotivo de tal término, al que se refiere Rolando Tamayo y Salmorán en su obra *Elementos para una Teoría General del Derecho*.

⁶⁵ Invocamos la idea de "legislador único" de Héctor B. Villegas. Ver. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 158.

⁶⁶ El Código Civil Federal no contempla al contrato de Asociación en Participación previsto en la Ley General de Sociedades Mercantiles. Cabe señalar que el Poder Judicial Federal ha señalado que el listado del artículo 7 (otrora 8) de la Ley del Impuesto sobre la Renta es meramente ilustrativo, pues precisamente el artículo 25 del Código Civil Federal hace "*la especificación pertinente*". Ver. Anexo I. RENTA. EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 8o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

⁶⁷ La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito contempla por parte del arrendador la adquisición previa del bien antes de conceder el uso o goce temporal. El Código Fiscal de la Federación establece únicamente a los bienes tangibles como objeto del contrato, cuando *DE IVRE* pudiera comprender intangibles. Ver. León Tovar, Soyla H., *Contratos Mercantiles*, México, D.F., Editorial Oxford, 2011, p. 509.

⁶⁸ El Código Fiscal de la Federación no contempla la idea de aportación 'en bloque' que se prevé en la legislación mercantil, que dicho sea de paso, debe entenderse como "*en conjunto y sin distinción*". Ver. Lizardi Albarrán, Manuel, *Estudio de la Ley General de Sociedades Mercantiles*, México, D.F., Porrúa, 2011, P. 321.

De esta manera, la norma tributaria reviste cierta particularidad que no estamos acostumbrados a ver de forma tan recurrente en otras ramas del Derecho, y la cual se identifica de forma extendida bajo su 'autonomía' (aunque no sea esta afirmación precisa, partiendo de lo apuntado en el capítulo anterior⁶⁹).

En su oportunidad, incluso mencionamos que esta 'autonomía', en su aspecto dogmático se refiere a la existencia de conceptos, principios o instituciones jurídicas propios, sin embargo, en ningún momento señalamos que la 'autonomía dogmática' pudiera constituir una facultad a cualquier rama del Derecho para violentar principios o conceptos delimitados en otras ramas del Derecho; como si dicha rama pudiera llegar a ser absolutamente independiente a cualquier otra.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado⁷⁰ que la mención de términos de materias técnicas (o indicadores económicos o financieros), solo pretende brindar elementos a partir de los cuales pueda medirse la capacidad contributiva del sujeto; es decir, que el alcance y contenido de dichos términos debiera constatarse con cada técnica correspondiente. Asimismo, los principios y reglas de dichas técnicas no serían propios del contenido de la norma tributaria por la misma razón.

Sin duda, la conclusión anterior nos parece razonable, más quisiéramos extrapolarla a aquellos casos en que se adopta terminología de otras ramas del Derecho, haciéndose propia del Derecho Tributario, ampliándose o restringiéndose su significado.

⁶⁹ Consideramos que en precedentes como en LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS, nuestros Tribunales dejan entrever su postura sobre el respeto a las instituciones previamente creadas por el Legislador. Ver. Anexo I.

⁷⁰ Ver. Anexo I. RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

Autores como Rodríguez Lobato señalan que tal adopción atiende precisamente a las “*finalidades del Derecho Fiscal*”⁷¹, lo que creemos coincide en esencia con el criterio antes referido de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. No obstante, creemos que aun Rodríguez Lobato implícitamente reconoce la unidad del Derecho sobre su postura, al decir que “*el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuada y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias*”⁷².

En este entendido, se nos presenta una duda en aquellos casos en los que esas ficciones jurídicas constituyen institutos denominados de la misma forma que en otras ramas del Derecho, siendo diferentes en contenido: ¿Qué relevancia en el mundo jurídico tendría mantener esa ambivalencia? ¿Debiera fijarse algún límite al alcance del significado posterior? ¿Cuál debiera ser éste? Desde luego, debiéramos tener presente al responder que dicho actuar no estaría amparado por la autonomía (dogmática) del Derecho Tributario por lo antes expuesto.

Como anticipábamos desde iniciado este trabajo no creemos que el efecto de esta malentendida autonomía dogmática quede en un plano teórico, sino que creemos que llega a trastocar el universo o ambiente normativo tributario.

Para ayudarnos a expresar lo anterior y exponer nuestra inquietud en las siguientes líneas mencionamos algunos ejemplos de situaciones reales que se han presentado por contribuyentes e incluso en algunos casos a través de posturas por parte de las autoridades tributarias.

b) Planteamiento de Casos

⁷¹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a ed., México, D.F., Oxford, 2004, p. 18.

⁷² *Idem*.

A continuación se presentan cinco casos bajo la estructura: Supuestos, Problemática, Análisis y Conclusión propuesta.

1.- Tratamiento en materia de impuesto sobre la renta a los descuentos en operaciones de crédito

Supuestos

Una sociedad mercantil residente para 'efectos fiscales' en México otorga créditos a sociedades mexicanas, consideradas partes relacionadas 'para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta'. Sobre las cantidades otorgadas en crédito se ha pactado un interés anual a una tasa cierta a condiciones de mercado.

Las sociedades (acreedor-deudor) han venido reconociendo los efectos fiscales que les son relativos para efectos de impuestos sobre la renta por los intereses devengados.

Un par de años después, las partes celebran un convenio que prevé la posibilidad para el deudor del pago de una cantidad inferior de intereses mediante el otorgamiento de un potencial 'descuento' de los mismos, atendiendo a la situación financiera que presentaba en ese momento el deudor.

Cierto tiempo tras haberse celebrado el convenio anterior, se decide otorgarle un 'descuento' al deudor, mediante el cual se disminuyen los intereses devengados hasta esa fecha a su cargo, a cambio de que reciba el acreedor el importe del remanente del crédito de manera pronta.

Problemática

Atendamos a la posición del acreedor:

De conformidad con el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes pueden efectuar la deducción de *“las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio”*.

Las disposiciones tributarias no contienen un concepto de lo que debiera entenderse por ‘descuento’. Entonces, ¿Qué alcance debiera tener dicho término para así poder proceder a evaluar si el hecho factico descrito actualiza el supuesto normativo del artículo 25 de la Ley?

Un primer y somero análisis del término nos llevaría a tomar los elementos de la definición que nos brinda el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el cual es el siguiente:

“1. m. Acción y efecto de descontar.

2. m. Período de tiempo que, por interrupción de un partido u otra competición deportiva, añade el árbitro al final reglamentario para compensar el tiempo perdido.

3. m. Rebaja, compensación de una parte de la deuda.

4. m. Com. Cantidad que se rebaja de un crédito como retribución del contrato de descuento.” (Énfasis añadido)

Hasta este punto, pareciera que dado que el Acreedor efectuó una rebaja de una parte de la deuda podría llevar cabo la deducción correspondiente puesto que el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta le permite realizar la deducción del ‘descuento’, en este caso, de intereses.

Parece incluso fortalecerse tal afirmación si atendemos a un compendio de mayor especialidad como lo es la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México que señala que debe entenderse por el término ‘descuento’ lo siguiente:

“Es la acción de descontar, de deducir una cantidad de otra que se ha de percibir; también es la cantidad que se deduce; presupone un derecho al

cobro de una cantidad y la correspondiente obligación de pago; pero, en virtud de esta figura jurídica, el deudor no paga ni el acreedor cobra la cantidad.”

Sin embargo, en esta ocasión la Enciclopedia Jurídica previene sobre la coexistencia de otros significados que rodean al concepto que analizamos, lo que deja ver el entresijo que había pasado inadvertido de la lectura únicamente del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

“Este vocablo tiene múltiples significados y se utiliza frecuentemente en el ámbito económico-jurídico para calificar actos comunes de la práctica comercial. Algunos de esos casos son los siguientes: rebaja en casos de descuentos de caja; compensación, tratándose de la remisión que hace el acreedor mediante descuento global para cancelar el saldo no pagado; coeficiente de ajuste o descuento de venta, para fijar los precios reales que los fabricantes o grandes proveedores cobran a sus revendedores o agentes; descuentos de documentos, que se refieren al interés retenido por los prestamistas en operaciones específicas; tasa de descuento, que se utiliza en operaciones de préstamo; por otro lado, se denomina operación de descuento la expresión genérica para todo financiamiento de valores negociables; es también utilizado en otros órdenes, como el matemático.”

Esta nota aclaratoria nos parece precisa, en el sentido que alude a la ligereza con la cual se tiende a hacer uso del término ‘descuento’ y que ha llevado a englobar en el ambiente comercial *quasi* jurídico varios términos como: rebaja, compensación, coeficiente de ajuste o descuento de venta, descuento de documentos y tasa de descuento.

Creemos entonces que deviene relevante determinar si en la doctrina jurídica es que se ha delimitado el alcance de este término y si es que se ha desarrollado un análisis a detalle del tema. Entonces, podremos definir si la operación entre nuestro acreedor y deudor tiene efectos para el impuesto sobre la renta bajo el concepto de ‘descuento’. En caso de no encontrarnos ante esta

situación ¿podría ser deducible para el Acreedor la disminución en la cantidad de intereses adeudados?

Sobra decir que la operación que describimos como supuesto es una operación comercial sumamente frecuente en los grupos comerciales, no obstante, la magnitud del impacto de la conclusión a la que arribemos en el resultado fiscal del contribuyente dependerá ya de situaciones muy particulares de cada caso.

Análisis

Del acercamiento a la doctrina jurídica en materia comercial, mercantil, tributaria y civil nos parece que sí es posible llegar a una conclusión que nos asiste a dar solución a este caso.

A pesar de que en la doctrina nos encontramos con algunas diferencias entre uno u otro autor, creemos que ellas devienen solamente en precisiones a criterio de cada uno, que no impiden extraer una tendencia de pensamiento.

Sobre las distintas figuras jurídicas que representan una disminución de valor de una deuda derivada de una situación jurídica previa nos encontramos con: la remisión de deuda, la quita, la condonación, la bonificación, la rebaja, la renuncia y el descuento.

Así, somos de la idea que debiéramos determinar *AB INITIO* las fronteras entre un concepto y otro, para después concluir y responder las preguntas que nos hemos planteado.

Para comenzar, consideramos que las propias disposiciones tributarias reconocen tal diversidad de conceptos. A manera de ejemplo baste decir que en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación la

coexistencia de estos conceptos se presenta de la siguiente forma: en los artículos 25, fracción I; 39, 45, 101, fracción X; 103 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así como en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación únicamente se menciona el 'descuento' y la 'bonificación'.

En el artículo 101 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se mencionan la 'quita', la 'condonación' y la 'remisión'.

Finalmente, en la fracción XIV del Artículo Noveno de las disposiciones transitorias en vigor a partir de 2014 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se mencionan la 'quita', 'condonación', 'bonificación' y 'descuento'; mientras que en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación se mencionan tanto el 'descuento', la 'rebaja' y la 'bonificación'.

Dicho lo anterior, en las siguientes líneas haremos algunos comentarios sobre cada una de las figuras jurídicas que hemos advertido para identificar cuál de ellas es la que tiene lugar en el caso que nos ocupa y finalmente tratar de concluir sobre los efectos fiscales que surgirían como consecuencia.

- Remisión de deuda

El Artículo 2209 del Código Civil Federal señala que *“cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo, o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe”*.

Como podría imaginarse, en la doctrina civil prevalece el análisis y uso de este término debido a la existencia expresa de dicha figura como forma de extinción de obligaciones.

Se ha discutido históricamente sobre el tipo de acto del cual se trata, si constituye un acto unilateral o bilateral. En este tema, nos ceñimos a las

afirmaciones de la doctrina, representadas tanto por De la Peza⁷³ como por Rico Álvarez⁷⁴ en el sentido de que la remisión ocurre por un acto unilateral.

En este mismo sentido, Gutiérrez y González⁷⁵ define a la remisión como “*el acto jurídico por el cual el acreedor dimite voluntaria y unilateralmente el derecho de exigir, total o parcialmente a su obligado-deudor, el pago de la prestación debida*”.

- Quita

Conforme a Rico Álvarez⁷⁶ la ‘quita’ corresponde a una especie de ‘remisión de deuda’ en la cual la particularidad consiste en que el perdón es parcial. Coincide Gutiérrez y González⁷⁷ con esta apreciación.

En el mismo sentido, en su Diccionario de Derecho De Pina señala que la ‘quita’ es el “*perdón o remisión parcial de una deuda por el acreedor a su deudor.*”

- Condonación

Por lo que se refiere a la ‘condonación’, este concepto prevalece en materia tributaria, aunque con un sentido enfocado a la relación autoridad tributaria-contribuyente.

A decir de Margáin Manautou, la ‘condonación’ como forma de extinción de la obligación tributaria tiene “*puntos de contacto*” con la ‘remisión de deuda’ del Derecho Privado⁷⁸, sin que el autor se detenga en alguno de estos ‘puntos’.

⁷³ De la Peza Muñoz Cano, José Luis, *De las Obligaciones*, 4a ed., México, D.F., Porrúa, 2006, p. 158.

⁷⁴ Rico Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *Teoría General de las Obligaciones*, México, D.F., Porrúa, 2005, pp. 555-560.

⁷⁵ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 15a ed., México, D.F., Porrúa, 2003, p. 1196.

⁷⁶ Rico Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *op. cit.*, p. 559.

⁷⁷ Gutiérrez y González, Ernesto, *op. cit.*, p. 1196.

⁷⁸ Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 323.

Igualmente, Arrijoa Vizcaíno habla de “*cierta similitud*”⁷⁹ con la institución de la ‘remisión de deuda’, aunque tampoco se detiene a analizar tal ‘similitud’.

Ross Bravo maneja como sinónimos los conceptos ‘condonación’ y ‘remisión’, y sobre ellos dice que estos actos consisten en “*la renuncia que de su derecho al crédito hace el acreedor. Es el perdón de la deuda*”⁸⁰. Cuando ocurre la condonación “*se ha generado la obligación tributaria, el sujeto pasivo está obligado a cumplirla, pero el sujeto activo posteriormente renuncia a exigir su cumplimiento y perdona la deuda, total o parcialmente*”⁸¹.

De manera más contundente, De la Garza señala que la ‘condonación’ en el contexto impositivo equivale a la ‘remisión de la deuda’ que establece el Código Civil, que es sinónimo del perdón de la deuda⁸².

Finalmente, De Pina en su Diccionario de Derecho señala que ‘condonación’ es “*la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor a favor del deudor*”. Así, consideramos que la figura de la ‘condonación’ equivale a la figura de la ‘remisión de deuda’ con la diferencia de que aquella es usada de manera generalizada en la materia tributaria.

Adicionalmente a las líneas anteriores, consideramos que en el contenido del segundo párrafo del artículo 172 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de manera indirecta se define a la ‘condonación’ como el perdón de la deuda por el acreedor, de la siguiente forma.

“Se consideran ingresos gravables, además de los señalados en el presente Título:

⁷⁹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18a ed., México, D.F., Editorial Themis, 2004, p. 561.

⁸⁰ Ross Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2a ed., Santo Domingo, República Dominicana, Editorial Publicaciones CAPGEFI, 2009, p. 327.

⁸¹ *Idem*.

⁸² *Cfr.* De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a ed., México, D.F., Porrúa, 2012, p. 619.

I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona...

...

El impuesto a que se refiere el presente artículo se calculará aplicando sobre el ingreso, sin deducción alguna, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley. En el caso de la fracción I que antecede, el impuesto se calculará sobre el monto total de la deuda perdonada, debiendo efectuar el pago el acreedor que perdone la deuda, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas el día siguiente al que se efectúe dicha condonación". (Énfasis añadido)

Finalmente, en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se habla de condonación y la posibilidad de que ésta pueda ser parcial o total.

"...

Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas,..."
(Énfasis añadido)

- Bonificación

León Tovar define a esta figura al explicar el contrato de compraventa como "la *disminución en el precio pagado y la devolución de la suma correspondiente*"⁸³.

Calvo Nicolau en su obra "Tratado del Impuesto sobre la Renta" establece que la bonificación "representa el ajuste del precio pactado por las partes por incumplimiento de la obligación a cargo de una de ellas en la forma en que se *hubiere convenido*"⁸⁴. Ejemplifica lo anterior con la entrega de mercancía en mal

⁸³ León Tovar, Soyla H., *op. cit.*, p. 176.

⁸⁴ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, México, D.F., Editorial Themis, 2013, p. 880.

estado, ante la cual puede optarse por la bonificación o devolución. Precisa que la bonificación “*se produce por convenio entre las partes, posterior a la formación de la obligación originaria*”⁸⁵.

No obstante lo anterior, en la NIF C-3 “*Cuentas por Cobrar*”, se define a la bonificación como “*una disminución en el precio otorgada al efectuar la venta por un acuerdo comercial, tal como una rebaja por volumen de compras*”, lo cual habiendo considerado lo antes expuesto nos parece impreciso e incluso la definición ahí propuesta nos refiere a aquella del ‘descuento’, como se verá más adelante.

- *Renuncia*

Gutiérrez y González⁸⁶ menciona de paso el concepto, como género. A su parecer, constituyen especies de éste, la ‘renuncia’ de derechos personales y aquella de derechos reales, utilizándose el término ‘abandono’ para esta segunda.

Rico Álvarez⁸⁷ coincide con esta idea de ‘renuncia’ como género y ‘remisión de deuda’ como especie.

- *Descuento*

Calvo Nicolau afirma que “*el descuento se otorga en el precio al adquirente de un producto o de un servicio, [y] representa un ajuste o disminución del precio pactado al producirse la actualización de la condición resolutoria establecida desde el momento de celebrarse el contrato. Esta condición se representa por el pronto pago del precio, o sea el pago de éste antes de ser exigible*”⁸⁸.

⁸⁵ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 880.

⁸⁶ Gutiérrez y González, Ernesto, *op. cit.*, p. 1190.

⁸⁷ Rico Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *op. cit.*, p. 559.

⁸⁸ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 879; lo puesto entre corchetes es del que escribe.

Posteriormente señala Calvo Nicolau “...pero puede ocurrir que el descuento se haya producido por convenio posterior a la celebración del contrato...”⁸⁹.

León Tovar aborda el ‘descuento’ al hablar de los contratos de suministro y distribución. Según su análisis no representa alguna diferencia el momento en que se presente esta disminución en el valor de la contraprestación; es decir, León Tovar igualmente deja entrever que éste puede existir a la celebración del contrato o en un momento posterior⁹⁰.

De lo hasta ahora expuesto, podemos inferir que el descuento puede haberse pactado a la celebración del contrato o en un momento posterior, así como que debe subyacer un motivo comercial que le de origen.

Respecto a este motivo comercial subyacente León Tovar señala que ‘el descuento’ es frecuente en los contratos de distribución en los cuales el empresario vende mercancías al distribuidor con un ‘precio de descuento’ con relación al precio para el público a partir de un volumen determinado de compras⁹¹.

En este punto, consideramos que el propio Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 31 soporta la idea del beneficio subyacente, al prever dos especies de descuentos, ya sea, por pronto pago o por alcanzar volúmenes de compra previamente fijados por el proveedor. A continuación se transcribe dicho extracto normativo.

“En el caso de descuentos o bonificaciones que se otorguen al contribuyente por pronto pago o por alcanzar volúmenes de compra previamente fijados por el proveedor, se podrá ejercer la opción...”

⁸⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *op. cit.*, p. 880.

⁹⁰ Cfr. León Tovar, Soyla H., *op. cit.*, p. 250.

⁹¹ León Tovar, Soyla H., *op. cit.*, p. 250.

Aunque un poco desdibujada, creemos que la idea anterior también se incluye en la definición del Diccionario de Derecho de De Pina, cuando se señala que descuento es el “*premio otorgado al deudor en atención a haber pagado antes del momento en que tenía la obligación de hacerlo*”. En efecto, nos parece que se alude a la existencia del motivo comercial que da origen al descuento.

Finalmente y al contrario de lo que ocurre con la ‘bonificación’, la NIF C-3 “*Cuentas por Cobrar*” arriba a una definición de ‘descuento’ que se apega a la línea que hemos trazado hasta el momento, cuando dice que se trata de “*una rebaja que se concede al cliente por pagar en el plazo acordado*”.

- *Rebaja*

Finalmente con la intención de ordenar los conceptos anteriores, consideramos necesario determinar un concepto que será el género para el análisis. Elegimos así a la ‘rebaja’.

Buscando corroborar la generalidad que deseamos en nuestro término recurrimos al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el cual señala que se trata de “*la disminución, reducción o descuento, especialmente de los precios*”.

Conclusión propuesta

Derivado del análisis de cada uno de estos términos intentamos hacer alguna clasificación y ordenación para identificar elementos que nos permitieran distinguir el término ‘descuento’ del resto de las figuras, como es el caso de la ‘remisión de deuda’ y así pudiéramos analizar el supuesto fáctico descrito en el apartado “*Supuestos*” con su consiguiente efecto fiscal.

El resumen del análisis de todos los conceptos se encuentra a manera de tabla como Anexo III del presente trabajo. Únicamente enfocando nuestra atención en los conceptos 'descuento' y 'remisión de deuda' obtenemos lo siguiente.

'Remisión de deuda' presenta como características: i) su unilateralidad, ii) su nacimiento posterior a la existencia del acto originario; iii) el grado de disminución (*I.E.* parcial o total); iv) innecesaria razón comercial subyacente; v) no implica una devolución de contraprestación; vi) innecesario incumplimiento de obligaciones que le de origen.

Por otro lado, el 'descuento' proyecta las siguientes características: i) su bilateralidad, ii) su nacimiento simultaneo o posterior a la existencia del acto originario; iii) se trata de una disminución parcial; iv) necesaria razón comercial subyacente; y v) innecesario incumplimiento de obligaciones que le de origen.

En el apartado "*Supuestos*" se había mencionado que en el caso particular se trata de partes relacionadas que pactan una disminución de intereses devengados a favor del acreedor, atendiendo a la situación financiera del deudor, con la finalidad de que el acreedor reciba desde luego el importe del remanente del crédito.

De lo anterior, consideramos que más allá de la discusión que pudiera existir sobre otros de los elementos del 'descuento', uno de los más importantes no se cumple en el presente caso, a saber: la razón comercial subyacente, que como se explicó en su momento debiera corresponder a algún beneficio para el acreedor.

Así, creemos que en el caso planteado podríamos estar frente a tres escenarios hipotéticos.

- Se 'perdona' el interés al deudor con anterioridad a la fecha de exigibilidad con la finalidad de obtener el pago antes del vencimiento (habría una ganancia para el acreedor). Estaríamos en presencia de un 'descuento'.
- Se 'perdona' el interés al deudor con posterioridad a la fecha de exigibilidad, lo que se realiza con la finalidad, más que de obtener una ganancia o beneficio, de disminuir una pérdida por falta de cobro. En este caso, consideramos estamos en presencia de una 'remisión de deuda' o 'quita' y no de un 'descuento'.
- Se 'perdona' el capital en cualquier momento. Consideramos que no se trata de un 'descuento' sino de una 'remisión de deuda'.

Ahora bien, en el segundo y tercer caso, entonces ¿no habría posibilidad de deducción para el acreedor? Consideramos que sí la habría, sin embargo la deducibilidad no procedería en términos del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta como 'descuento', sino en términos del artículo 27 fracción XV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como un crédito incobrable sujeto a los requisitos muy particulares establecidos para dicho caso.

Como puede apreciarse, creemos indispensable para llegar a la conclusión anterior atender al desarrollo y material disponible en la doctrina jurídica para vislumbrar este tipo de diferencias conceptuales. Tomar un concepto por otro bajo el argumento de que el concepto elegido, cualquiera que sea éste, es el establecido por las disposiciones tributarias, y el cual goza de independencia respecto de cualquier otra rama del Derecho, puede traer implicaciones en materia tributaria tan relevantes como la posibilidad de deducción o no en un determinado ejercicio fiscal de una partida tan relevante como en el caso particular.

2.- Tratamiento del contrato de cuenta corriente en materia de impuesto al valor agregado

Supuestos

Una sociedad mercantil residente 'para efectos fiscales' en México ("Sociedad A") otorga a una parte relacionada, residente igualmente en México 'para fines fiscales', ("Sociedad B") el uso o goce de cierto equipo y le presta, a su vez, cierta clase de servicios. Por su parte, la Sociedad B le presta a la Sociedad A servicios personales administrativos.

En virtud de los actos realizados, la Sociedad A y la Sociedad B se emiten recíprocamente comprobantes fiscales digitales en términos de las disposiciones tributarias conducentes. Con la finalidad de hacer eficiente el flujo de recursos entre ambas sociedades, las dos deciden celebrar un contrato de cuenta corriente con fecha de clausura cada trimestre. Los términos para la causación de intereses corresponden a condiciones de mercado.

En términos del contrato de cuenta corriente se lleva a cabo el intercambio de recursos conforme lo ameritan las necesidades de las sociedades y atendiendo a los servicios prestados y al uso otorgado. No obstante lo pactado, en el mundo fáctico las fechas de clausura y generación de intereses se realizan de forma mensual, en lugar de trimestral.

Problemática

En este punto se lleva a cabo una revisión por parte de las autoridades tributarias a la situación fiscal de la Sociedad B, quien ha recibido la mayor parte de flujos de efectivo en virtud del propio contrato de cuenta corriente.

Como parte de las conclusiones a las que llega la autoridad determina que todos los flujos de efectivo recibido por la Sociedad B corresponden a contraprestaciones por las facturas emitidas a favor de la Sociedad A. Lo anterior

aun cuando por obvias razones los montos no son comparables y menos resultan coincidentes.

De esta manera, a decir de la autoridad fiscalizadora todos los depósitos recibidos constituirían cobros efectivos en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ello, pues el artículo 1-B de la Ley de la materia establece:

“...se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones”.

En el entendido que la prestación de servicios personales por la Sociedad B constituye un acto gravado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la conclusión lógica de la autoridad tributaria sería que la Sociedad B debió haber enterado durante cada uno de los meses del ejercicio sujeto a revisión el importe de impuesto al valor agregado relativo a aquellos recursos depositados en sus cuentas hasta por el monto que equivalga al impuesto de las facturas emitidas en el ejercicio. Sin embargo, dado que la entrega de recursos se realizó atendiendo a un contrato de cuenta corriente, ¿Se generarían los mismos efectos que si no se hubiera realizado tal contrato?, o mejor dicho, ¿Qué efectos fiscales se generan por la celebración de dicho contrato?

Creemos entonces relevante determinar si es que debe realizarse un análisis más a detalle de la operación que se llevó a cabo entre ambas sociedades. Entonces, podremos definir si la operación entre la Sociedad A y la Sociedad B tiene los efectos para impuesto al valor agregado que afirma la autoridad tributaria.

Análisis

Simplemente del acercamiento a las disposiciones en materia mercantil que resultarían aplicables al caso, nos parece que sí es posible llegar a una conclusión que nos asiste a dar solución a nuestro caso.

El artículo 302 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito señala que en virtud del contrato de cuenta corriente, los créditos derivados de las remesas recíprocas que se entregan las partes del contrato, se anotan como partidas de abono o de cargo en una cuenta, y sólo el saldo que resulte a la clausura de la cuenta constituye un crédito exigible y disponible.

En el mismo sentido, el artículo 308 de la misma ley establece que la clausura de la cuenta para la liquidación del saldo opera cada seis meses, salvo pacto o uso en contrario.

Adicionalmente, en términos de este último dispositivo, el crédito por el saldo, es un crédito líquido y exigible a la vista o en los términos del contrato correspondiente.

Conclusión propuesta

La lectura a las disposiciones anteriores nos parece suficiente para concluir que para efectos del contrato de cuenta corriente celebrado entre la Sociedad A y la Sociedad B, el intercambio de flujos que se lleva a cabo atendiendo a las necesidades de ambas sociedades y a los servicios prestados y al uso otorgado, no constituye ninguna deuda que sea susceptible de ser pagada, por lo menos, no antes de que ocurra la fecha de clausura.

En efecto, en términos de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, estas entregas de flujos de recursos únicamente devienen partidas de

cargo o abono, siendo solo relevante el saldo de dichos registros a la fecha de clausura para determinar la deuda que ha nacido entre las partes, en nuestro caso, cada trimestre.

Por lo anterior, la totalidad de los flujos recibidos por la Sociedad B no puede ser visto de forma simplista como el pago de los comprobantes emitidos por ella a la Sociedad A, pues ello equivaldría a ignorar la voluntad de las partes a celebrar el contrato de cuenta corriente.

En su lugar, debiera computarse la deuda nacida cada fecha de clausura y determinarse para cada una de las partes los efectos fiscales correspondientes en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, etc.

Así, creemos indispensable para llegar a la conclusión anterior atender a las disposiciones de otras ramas del Derecho, en este caso, la mercantil, para vislumbrar este tipo de precisiones conceptuales en operaciones celebradas frecuentemente por los contribuyentes.

No dejamos de advertir que en el caso planteado existe una incongruencia entre los términos pactados sobre la fecha de clausura y los eventos que tienen lugar en el mundo fáctico; sin embargo, consideramos que dado que las partes desde el inicio de la vigencia del contrato han mantenido la voluntad de celebrar el acto, y sus efectos se han reconocido por aquéllas, es posible subsanar la cuestión de la fecha de clausura.

3.- Cumplimiento de obligaciones formales con motivo del ejercicio de la opción de tributación prevista en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Supuestos

Dos sociedades mercantiles residentes en México 'para efectos fiscales' constituyen un fideicomiso, como fideicomitentes. Derivado de ello aportan una determinada cantidad de recursos para ser administrada por el fiduciario quien realizaría los actos necesarios para llevar a cabo un desarrollo inmobiliario.

Los fideicomitentes actuarían también como únicos fideicomisarios. En este sentido, el fideicomiso buscaría cumplir con fines de seguridad y eficiencia en las operaciones a realizarse.

Las disposiciones tributarias establecen como uno de los requisitos para que una erogación sea considerada una deducción para efectos de impuesto sobre la renta y consecuentemente el impuesto al valor agregado ahí expresamente trasladado sea acreditable, el que el comprobante fiscal emitido por la operación sea emitido a favor del contribuyente.

Cabe recordar que por virtud del contrato de fideicomiso, el fiduciario será quien realizará todos los actos jurídicos, los cuales repercutirán la esfera jurídica de los fideicomitentes/fideicomisarios.

Problemática

El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual pretende definir el concepto de persona moral 'para efectos de impuesto sobre la renta' no prevé al fideicomiso como una persona moral. Este artículo es el fundamento al que de manera general se recurre para concluir que el fideicomiso no tiene personalidad jurídica 'para efectos fiscales' mexicanos, o al menos, 'para efectos del impuesto sobre la renta'. Comúnmente se expresa esta idea con la frase: "*El fideicomiso es transparente*".

Con los datos hasta ahora proporcionados, surge claramente una problemática en la práctica al momento de querer dar cumplimiento a las obligaciones en materia tributaria, cuando se realizan actividades a través de un fideicomiso, principalmente a aquellas relacionadas con la debida documentación de las operaciones.

Para tratar de paliar estos efectos, se han creado opciones a través de disposiciones normativas como la del artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual señala:

“Para los efectos del artículo 32, fracción III de la Ley, cuando las personas realicen actividades por las que se deba pagar el impuesto a través de un fideicomiso, la institución fiduciaria podrá expedir por cuenta de ellas los comprobantes respectivos, trasladando en forma expresa y por separado el impuesto, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que al momento en que se solicite la inscripción del fideicomiso en el Registro Federal de Contribuyentes, los fideicomisarios manifiesten por escrito que ejercen la opción a que se refiere este artículo y las instituciones fiduciarias manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria por el impuesto que se deba pagar con motivo de las actividades realizadas a través de los fideicomisos en los que participan con ese carácter.

...

II. Que la institución fiduciaria calcule y entere el impuesto que corresponda a las actividades realizadas por el fideicomiso y lleve a cabo el acreditamiento del impuesto en los términos y con los requisitos que establece la Ley. Si en la declaración de pago resulta saldo a favor, la institución fiduciaria de que se trate estará a lo dispuesto en el artículo 6o. de la Ley, y

III. Que la citada institución cumpla con las demás obligaciones previstas en la Ley, incluyendo la de llevar contabilidad por las actividades

realizadas a través del fideicomiso y la de recabar comprobantes que reúnan requisitos fiscales.
...”

Como puede apreciarse, a través de esta disposición surge una opción en aquellos casos en que se realizan actividades a través del fideicomiso por las que se debe pagar impuesto al valor agregado, para que sea la fiduciaria quien cumpla con las obligaciones que surgen normalmente para el contribuyente del impuesto. Ello, con la finalidad de dar solución a la problemática práctica planteada anteriormente.

Para poder ejercer tal opción bastará con cumplir ciertos requisitos formales como son: que los fideicomisarios manifiesten conformidad y el fiduciario acepte la responsabilidad solidaria en términos de las propias disposiciones.

Sin embargo, si miramos con un poco más de detenimiento estas disposiciones y por un momento pensamos en su puesta en práctica nos parece natural que surjan dudas del tipo ¿Quién debiera emitir los comprobantes fiscales? ¿A nombre de quién se emitirían los mismos? ¿Quién debiera cumplir con la presentación de la declaración definitiva mensual de impuesto al valor agregado?

Análisis y conclusión propuesta

Aunque a primera vista la respuesta parece una perogrullada, nos detendremos unos momentos en cada una de las disposiciones tributarias aplicables para encontrar la respuesta adecuada.

Conforme al primer párrafo del artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el fiduciario puede expedir los comprobantes fiscales respectivos ‘por cuenta’ de los fideicomisarios; es decir, que el fiduciario actuaría a través de una representación indirecta. Dicho de otra manera, el fiduciario actuaría

en nombre propio y algún momento rendiría cuentas a los fideicomisarios para transmitirles los efectos jurídicos de su encargo.

Al respecto de la representación indirecta, Fernández del Castillo señala esta tiene lugar cuando una persona actúa en nombre propio y por cuenta de otra, adquiriendo para sí los derechos y obligaciones del representado frente a terceros⁹².

La fracción II del artículo 74 referido establece que el fiduciario calculará y enterará el impuesto que corresponda a las actividades “realizadas por el fideicomiso”⁹³ y llevará a cabo el acreditamiento del impuesto.

Concluye esta fracción diciendo que si en la declaración correspondiente resulta algún saldo a favor, el fiduciario estará a las disposiciones de la Ley de la materia, es decir, que la fiduciaria podrá solicitar la devolución del saldo a favor que se genere.

Sobre estas últimas obligaciones, es decir, (i) la determinación del impuesto, (ii) su entero, y (iii) las obligaciones formales para solicitar la devolución de los saldos a favor; las disposiciones no señalan quién deberá actuar y en qué carácter, sin embargo, creemos que tal como ocurre en el caso de los comprobantes fiscales, la fiduciaria debiera actuar en nombre propio y por cuenta de los fideicomisarios.

Lo anterior creemos que de alguna forma se corrobora con lo dispuesto por el último párrafo del multireferido artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual señala que quienes se acojan a la opción de dicha disposición, en ningún caso podrán considerar como impuesto acreditable el

⁹² Cfr. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Representación, Poder y Mandato. Prestación de Servicios Profesionales y su Ética*, 13a ed., México, D.F., Porrúa, 2006, p. 11.

⁹³ Consideremos que aunque las disposiciones hagan mención de “actividades realizadas a través del fideicomiso” y “actividades del fideicomiso” ambos términos corresponden al mismo concepto, siendo el segundo caso únicamente una desafortunada imprecisión técnica.

impuesto que sea acreditado por la institución fiduciaria, el que le haya sido “*trasladado al fideicomiso*” ni el que “*éste haya pagado*” con motivo de la importación. Continúa dicha disposición diciendo que los fideicomisarios tampoco podrán compensar, acreditar, o solicitar la devolución de los saldos a favor generados por las “*operaciones del fideicomiso*”.

Más allá de las desafortunadas inexactitudes de la disposición, podemos desprender que la actuación del fiduciario será en nombre propio, y aunque se transmitirían eventualmente los efectos financieros a los fideicomisarios, no se incluiría en esta transmisión el derecho a solicitar la devolución de algún saldo a favor.

Finalmente, la fracción III del multireferido artículo 74 señala que la fiduciaria deberá cumplir con las demás obligaciones previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, incluyendo la de llevar contabilidad por las actividades realizadas a través del fideicomiso. Apelando a la congruencia y consistencia de las disposiciones creemos que esta obligación la cumplirá el fiduciario en nombre propio y por cuenta de los fideicomisarios.

De todo lo anterior, podemos concluir que en aquellos casos en que los fideicomitentes/fideicomisarios opten por acogerse a la opción prevista en el artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el fiduciario, por su parte, haya manifestado su conformidad de asumir responsabilidad solidaria por el impuesto causado, se presentarán las siguientes consecuencias jurídicas en materia de impuesto al valor agregado.

a) El fiduciario en nombre propio y por cuenta de los fideicomisarios:

- Expedirá comprobantes fiscales
- Acreditará el impuesto trasladado
- Determinará el impuesto a cargo

- Enterará el impuesto
- Solicitará la devolución, de existir, saldos a favor
- Llevará contabilidad por las operaciones efectuadas

Ahora bien, el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal, específicamente en la ficha de trámite “43/CFF Solicitud de inscripción en el RFC de personas morales en la ADSC” prevé que los sujetos que deben presentar dicha solicitud son las personas morales de nueva creación, como son entre otras: las asociaciones civiles, sociedades civiles, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sindicatos, partidos políticos, asociaciones religiosas, sociedades cooperativas, etc.

Aunque pareciera no ser aplicable en lo absoluto la disposición anterior a nuestro caso, más adelante en la propia ficha de trámite se indica que, de forma especial, si uno se encuentra en el caso de fideicomisos, debe acompañar el contrato de fideicomiso y el número de contrato de fideicomiso. Incluso se aclara lo siguiente:

“Para efectos fiscales, los contribuyentes deberán asentar en los trámites correspondientes ante el SAT y en general para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la denominación o razón social y el número del fideicomiso como aparece en el contrato que le da origen.”

Pero, ¿A cuáles contribuyentes se refiere la disposición?, ¿Qué persona moral es la que debe registrarse dado que el fideicomiso no es persona moral? Para nuestra sorpresa no existe una disposición que aclare exactamente qué debe ocurrir en el caso en cuestión. Igual problemática surge para el trámite de la Firma Electrónica y otros similares.

Lo que ocurre en la práctica, por increíble que parezca, y con no mayor fundamentación a los usos contables y burocráticos, es que la institución fiduciaria

solicita la 'inscripción del fideicomiso' en el Registro Federal de Contribuyentes, obteniendo un RFC de dicho fideicomiso. Una vez hecho ello, el 'fideicomiso realiza' los siguientes actos de manera formal, aunque materialmente los actos son realizados por el fiduciario.

- Expide comprobantes fiscales
- Acredita el Impuesto trasladado
- Determina el impuesto a cargo
- Lo entera
- Solicita la devolución, de existir, saldos a favor
- Lleva la contabilidad por las operaciones efectuadas

Como puede predecirse, lo anterior da lugar a una gran cantidad de dudas e interpretaciones sobre cómo dar cumplimiento a las diversas obligaciones en materia tributaria.

Creemos que una forma de analizar este fenómeno es pensando que la disposición del artículo 74 dota de personalidad jurídica 'para efectos fiscales' en materia de impuesto al valor agregado al fideicomiso, con la finalidad de que se dé cumplimiento a las disposiciones de la Ley 'con mayor facilidad'.

Consideramos difícil sostener esta postura pues implicaría que el Reglamento de la Ley otorgaría personalidad jurídica al fideicomiso, lo que no ocurre ni en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en el Código Fiscal de la Federación, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni el Derecho Civil o Mercantil. Sin embargo, en más de una ocasión vemos en las disposiciones tributarias expresiones que hacen referencia a una personalidad del fideicomiso, como en el propio artículo 74 del Reglamento ("*trasladado al fideicomiso*" u "*operaciones del fideicomiso*").

La otra línea de pensamiento implicaría que por una finalidad de control se otorga a través de una ficción jurídica un RFC al patrimonio del fideicomiso del cual es titular el fiduciario, para que se cumplan con las obligaciones de la Ley. En efecto, en este sentido sería entonces el fiduciario quien actuaría con un RFC que no le es propio y que únicamente identifica al patrimonio fideicomitado.

Consideramos que bajo este orden de ideas podemos dar respuesta de manera armónica a varias de las interrogantes que se presentan al llevar a la práctica las disposiciones del artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al igual que en casos anteriores, creemos indispensable para llegar a la conclusión anterior atender al desarrollo y material disponible en la doctrina jurídica para armonizar las distintas figuras que se interrelacionan en casos como éste.

Llama nuestra atención que las disposiciones tributarias no sean claras al referirse a este tema. Nos parece que estos temas son abordados de manera despreocupada en las disposiciones, sin prestar atención a cuestiones que requieren desesperadamente precisiones y aclaraciones.

No creemos que este tipo de cuestionamientos resulte de una casuística que el legislador no pueda anticipar, más bien creemos que se debe a un desafortunado acercamiento a temas que revisten una especial complejidad. Creemos incluso que, como estas, las constantes imprecisiones en las disposiciones tributarias generan un doble efecto nocivo en el ambiente tributario, tanto en el contribuyente como en las autoridades tributarias, el cual será analizado más adelante en este Capítulo.

Finalmente, queremos mencionar que este caso plantea otra gama de problemáticas prácticas que para no desviar la atención no abordaremos con

detalle, baste citar como ejemplo, que las disposiciones tributarias no prevén un tratamiento particular para la entrada de nuevos inversionistas en un fideicomiso a través del cual ya se vienen realizando actividades, ni para el reconocimiento de efectos por 'su entrada', como para el cumplimiento de obligaciones formales, como ocurre con aquellas que se mencionan en el artículo 74 del Reglamento de la Ley.

4.- Determinación del costo y por ende la ganancia por enajenación de acciones en operaciones denominadas en moneda extranjera

Supuestos

Una sociedad mercantil residente en territorio nacional 'para efectos fiscales' (Sociedad C) al igual que una persona física residente también 'para efectos fiscales' en México (Persona Física) enajenan varias acciones emitidas por una sociedad mercantil residente 'para efectos fiscales' en el extranjero (Sociedad Emisora), las cuales adquirieron hace más de cinco ejercicios fiscales, en el ejercicio 2010. El tipo de cambio peso-dólar al momento de la compra era de aproximadamente \$12.00 pesos por dólar. Al día de hoy el tipo de cambio oscila entre los \$17.70 y \$18.00 pesos por dólar.

Problemática

En términos de las disposiciones tributarias es necesario determinar el impuesto sobre la renta por la enajenación de las acciones de la Sociedad Emisora de las cuales son propietarios, tanto la Sociedad C como la Persona Física. El procedimiento para determinar el costo de acciones es particularmente complejo, sin embargo, baste con decir que fundamentalmente considera el costo de la acción (costo comprobado de adquisición) adicionado algebraicamente con el impacto de las utilidades y pérdidas generadas en ejercicios anteriores, así como posibles reembolsos de capital efectuados. En este entendido, ¿A qué tipo

de cambio debiera valuar la Persona Física y la Sociedad C las acciones adquiridas para determinar el costo comprobado de adquisición?

Análisis y Conclusión Propuesta

La lógica nos diría que el tipo de cambio debiera ser \$12.00 pues en el ejercicio de 2010 fue el momento en el cual se adquirieron las acciones.

Es de resaltarse que aun cuando existe todo un procedimiento detallado y complejo para la determinación de la ganancia o pérdida en venta de acciones para las personas morales residentes en México en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y al cual remiten las disposiciones para las personas físicas contenidas en el Título IV de la misma Ley, no existe una provisión que dé respuesta a esta interrogante que pareciera tan elemental a primera vista.

En cambio, las disposiciones generales sobre valuación de moneda extranjera que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación señalan lo siguiente en el tercer párrafo de su artículo 20.

“Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.” *(Énfasis añadido)*

Lo anterior significaría que para determinar el impuesto sobre la renta por la venta de las acciones de la Sociedad Emisora, tanto la Sociedad C como la Persona Física debieran considerar el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en el cual se causó la contribución, pero ¿En qué momento se causa el impuesto sobre la renta en el caso en cuestión?

Del acercamiento a la doctrina jurídica en materia tributaria nos parece que sí es posible llegar a una conclusión que nos asiste a dar solución a este caso.

Señala Arrijoa Vizcaíno que *“es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica⁹⁴, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.”⁹⁵*

Complementa el autor lo anterior afirmando que el nacimiento de una contribución tiene lugar *“cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable...”⁹⁶*; es decir, que el momento para causar el impuesto sobre la renta por la enajenación de las acciones por parte de la Sociedad C y la Persona Física sería aquél en que se actualice el supuesto normativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta para causar el impuesto.

En el mismo sentido, los Tribunales Colegiados⁹⁷ han señalado que la causación de la contribución corresponde a la actualización de las condiciones, acontecimientos, actos o situaciones a veces complejos previstos en la norma. Así, el presupuesto de hecho implica el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo, cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria.

⁹⁴ Para identificar que un concepto, como el Derecho, puede acompañarse del término 'Ciencia' debe cumplir con ciertas características: (i) guardar importancia social, política, económica, etc.; lo cual estará determinado por la comunidad científica; (ii) ser susceptible de abordarse mediante métodos científicos; y (iii) que satisfaga el criterio elogioso de ciencia (que signifique un incremento en el campo del conocimiento y un cambio de concepción de las cosas). *Cfr.* Tamayo y Salmorán, Rolando, *Elementos para una Teoría General del Derecho*, 2a ed., México, D.F., Editorial Themis, 2003, pp. 231-252.

⁹⁵ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 129.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 130.

⁹⁷ Ver. Anexo I. TRIBUTO. SU CAUSACIÓN DEPENDE DE LA ACTUALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA.

Entonces, el momento de la causación de los tributos varía y depende de la realización del hecho imponible en función del objeto de la contribución. En el caso del impuesto sobre la renta que gravita sobre las personas morales, señalan los Tribunales⁹⁸, se causa cada que se celebran actos con terceros que modifican el haber patrimonial; es decir, cada que se obtiene un ingreso.

Entonces, comencemos con la Sociedad C.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenido en el Título II de la misma establece que se considera que se obtienen los ingresos, en aquellos casos no previstos en otros artículos, en las fechas siguientes, la que ocurra primero, tratándose de enajenación de bienes (como lo es la enajenación de acciones).

- a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos

En este sentido, en el momento en que se emita el comprobante fiscal por la enajenación de las acciones, se haga la transmisión de las mismas (a través de su emisión y su consecuente registro en libros corporativos), o sea exigible o se cobre una parte o la totalidad de la contraprestación, se considerará que la Sociedad C estaría obteniendo el ingreso acumulable por la venta de las acciones. Ahora bien, ¿Cuál sería el ingreso acumulable que estaría percibiendo la persona moral?

El artículo 18 de la misma Ley prevé que se consideran ingresos acumulables, entre otros:

⁹⁸ Ver. Anexo I. TRIBUTO. SU CAUSACIÓN DEPENDE DE LA ACTUALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA.

“IV. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito...”

De lo anterior, podemos concluir que en alguno de los momentos señalados en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la Sociedad C deberá reconocer como ingreso acumulable la ganancia que obtenga por la enajenación de acciones; lo que consideramos que implica que a la fecha de la enajenación deberá determinarse la ganancia sobre la cual se causaría el impuesto, el cual sería reconocido en alguno de los momentos ya señalados.

En este entendido, consideramos que la causación del impuesto tendría lugar en el momento en el cual se realice el hecho generador consistente en obtener una ganancia en la venta de acciones. El momento en el cual se debiera reconocer la obtención tendría lugar en alguno de los momentos ya señalados.

Siguiendo esta línea de pensamiento, la ganancia que se llegara a generar por la venta de las acciones de la Sociedad Emisora, debiera considerar el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en el cual se causó la contribución, es decir, el tipo de cambio publicado el día anterior a cuando se enajenaron las acciones, que dieron origen a la ganancia; y no el tipo de cambio publicado el día anterior a cuando se adquirieron dichas acciones.

Lo anterior implica que el tipo de cambio debiera ser \$17.70 ó \$18.00 y no de \$12.00 pues en el ejercicio de 2016 y no de 2010 se causó la contribución.

Ahora bien, por lo que se refiere a la Persona Física, consideramos que el propio artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando establece que las personas físicas residentes en México están obligadas al pago del impuesto, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de

donde proceda, quiere decir que el hecho generador para las personas físicas es la generación de ingresos.

El artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que trata sobre las generalidades para las personas físicas señala que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando así se señale, en crédito, en servicios cuando así lo señale la Ley o de cualquier otro tipo.

Más adelante, el artículo 119 de la Ley establece que se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que derivan de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, como lo es la transmisión de la propiedad sobre bienes.

En este sentido, en el momento en que las personas físicas obtengan de cualquier forma ingresos por la enajenación de las acciones debieran reconocer realizado el hecho imponible.

Cabe señalar que el artículo 121 de la Ley establece que las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar ciertas deducciones, entre las cuales se encuentra el costo comprobado de adquisición del bien enajenado, el cual se actualizará conforme a las disposiciones tributarias. Adicionalmente el artículo 122 de la Ley establece que tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley (procedimiento para personales morales).

De lo anterior, podemos concluir que al momento de obtener ingreso de cualquier tipo por la operación de enajenación de acciones, la Persona Física deberá reconocer dicho ingreso como acumulable; actualizando el hecho generador; es decir, causando el impuesto sobre la renta; y por su parte, podrá tomar las deducciones correspondientes, para cuantificar el impuesto.

En efecto, consideramos que la causación del impuesto tendría lugar en el momento en el cual se obtenga el ingreso por la venta de acciones.

Siguiendo esta línea de pensamiento, el ingreso que se llegara a generar por la venta de las acciones de la Sociedad Emisora, por parte de la Persona Física debiera considerar el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en el cual se causó la contribución, es decir, el tipo de cambio publicado el día anterior a cuando se obtuvo el ingreso por parte de la Persona Física.

Ahora bien, en el caso de las personas morales, como se ha visto, el ingreso acumulable para efectos de la Ley lo constituye la ganancia en venta de acciones (ingreso menos costo), mientras que para las personas físicas, el ingreso acumulable es el ingreso *PER SE* que se obtenga por la enajenación de acciones. Entonces, ¿A qué tipo de cambio debiera valorar la Persona Física las acciones adquiridas para determinar el costo comprobado de adquisición?

Consideramos que nuevamente debiéramos leer la única disposición que da luz sobre el particular: el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

Habíamos señalado anteriormente que en términos de tal dispositivo, para determinar el impuesto sobre la renta sobre la venta de las acciones de la Sociedad Emisora debiera considerarse el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en el cual se causó la contribución; es decir, cuando se obtuvo el ingreso.

Lo anterior implicaría, nuevamente, que el tipo de cambio debiera ser \$17.70 ó \$18.00 y no de \$12.00 pues en el ejercicio de 2016 y no de 2010 se causó la contribución.

Tal y como ha ocurrido con los casos anteriores, creemos también en este caso indispensable atender al desarrollo y material disponible en la doctrina jurídica, en este caso tributaria, para llegar a la conclusión anterior.

V. Consecuencias Inmediatas

Habiendo expuesto distintos casos sobre situaciones reales que se han presentado por contribuyentes y por las autoridades tributarias, consideramos que podemos desprender algunos puntos relevantes de los comportamientos desplegados por ellos que pueden servirnos como punto de partida.

En un primer caso pareciese que dado que el Derecho Tributario puede ser no solo autónomo sino independiente de otras ramas del Derecho, no es necesario que el lector y aplicador de las disposiciones tributarias atienda a otros cuerpos normativos de otras ramas del Derecho, como ocurre en el caso “*2.- Tratamiento del contrato de cuenta corriente en materia de impuesto al valor agregado*”.

En otro tipo de casos pareciese que el lector de las disposiciones tributarias no tiene la necesidad de recurrir a la doctrina que se haya desarrollado en otras ramas del Derecho que pudieran auxiliarle en la interpretación de las disposiciones fiscales, como ocurre en el caso “*1.- Tratamiento en materia de impuesto sobre la renta a los descuentos en operaciones de crédito*”, o en el caso “*3.- Cumplimiento de obligaciones formales con motivo del ejercicio de la opción de tributación prevista en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*”.

En un peor escenario, el lector consideraría no necesario recurrir a otras disposiciones tributarias, o incluso, a la propia doctrina en materia tributaria, como sería el caso de “*4.- Determinación del costo y por ende la ganancia por enajenación de acciones en operaciones denominadas en moneda extranjera*”.

Como ya hemos manifestado en varias ocasiones, creemos que el fenómeno de la sedicente 'autonomía (dogmática) del Derecho Tributario Mexicano' crea una conciencia incorrecta de exacerbada autonomía científica que se parece más a una noción de independencia absoluta de las normas tributarias respecto de otras ramas del Derecho.

Dice García Vizcaíno que *"autonomía no es independencia, dado que aquélla implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional..."*⁹⁹.

Igualmente no debe perderse de vista, como lo señala Mabarak Cerecedo, que *"el estudio de las ramas del derecho de manera más o menos independiente, se hace fundamentalmente para fines didácticos, puesto que en el campo de la existencia real de los ordenamientos jurídicos, éstos se encuentran muy interrelacionados y se complementan entre sí a tal grado que resulta sin duda un error expresar que existen ramas autónomas del derecho"*¹⁰⁰.

Consideramos que la creación de 'conceptos propios' para el Derecho Tributario que distan de las concepciones originarias solo refuerza la idea al lector y aplicador de las disposiciones para continuar con una forma equivocada de pensar bajo una aparente 'tendencia a la especialización'¹⁰¹ del Derecho Tributario; esto es, *"se asume el apartamiento [conceptual del derecho tributario]"*¹⁰² y, luego, *se lo intenta explicar"*¹⁰³ bajo una supuesta especialización¹⁰⁴.

⁹⁹ García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 162.

¹⁰⁰ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos*, México D.F., Editorial Mc Graw Hill, 2008, p. 11.

¹⁰¹ Cfr. Soler, Osvaldo H., *Derecho Tributario: Económico – Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*, 3a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2008, p. 78.

¹⁰² Lo puesto entre corchetes es del que escribe.

¹⁰³ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 79, lo puesto entre corchetes es del que escribe.

¹⁰⁴ Margáin Manautou afirma que *"la materia tributaria podemos conceptualarla como una de las ramas más complejas del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etc. Es una materia que exige estudios constantes y criterio de jurista, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico"*. Ver. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 12.

En efecto, creemos que el uso indiscriminado de los conceptos jurídicos 'para fines fiscales' lleva al destinatario a dejarse llevar conforme a la norma impuesta por el legislador y rara vez se cuestiona sobre la precisión, diligencia, atingencia y finalmente lógica que debiera guardar su trabajo en este aspecto.

A este paso, la excesiva aplicación 'práctica', 'independiente', 'especializada' del Derecho Tributario puede dar lugar a un riesgoso reduccionismo del Derecho Tributario a una 'técnica', cuando ésta es solo una de sus dimensiones.

Así, consideramos que se deja de lado la visión de Ciencia del Derecho Tributario y se le trata únicamente como técnica, una dimensión donde poco importa si existe alguna contradicción sistémica, siendo solo relevante el aspecto utilitario.

Entonces ¿Qué implicaría mantener esta falsa noción de autonomía?

a) *Contradicción hacia dentro del Sistema Jurídico*

Como un primer elemento estructural en nuestro análisis presentamos la unidad del Sistema Jurídico del cual forma parte el Derecho Tributario.

Soler de manera acertada y con particular destreza expresa que "...la universalidad y unidad del derecho exige al legislador el puntilloso respeto a la coherencia, la que se hará patente en tanto se eviten las conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico"¹⁰⁵.

Consideramos que la multicitada 'autonomía' debe entenderse con un criterio más restringido del que pretende otorgarle absoluta independencia,

¹⁰⁵ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 75.

adoptándose un temperamento más sensato de atribuirle al Derecho Tributario el carácter de parte de un conjunto armónico mayor al cual pertenece¹⁰⁶.

Nos parece que la responsabilidad debiera recaer en la precisión y oportunidad de la técnica legislativa, pues como adelantamos en el Capítulo Primero de este trabajo existen varios recursos para evitar el apartamiento del Derecho Tributario de otras ramas del Derecho.

No dejamos de reconocer por cuestiones probabilísticas que pudiera presentarse un caso que demandara una reacción apremiante y requiriera la violentación a la unidad de Derecho, pero esto como una excepción, como un último recurso, tras haberse llevado a cabo un análisis concienzudo; y no como una regla que se asume *AB INITIO* y que se da por hecho en gran parte de la doctrina¹⁰⁷.

Tampoco quisiéramos dejar a un lado la aclaración que la prevalencia de la unidad del Derecho a la que apelamos no descansa en una ramplona cuestión de semántica, sino en el aprovechamiento de conceptos ya definidos en otros ordenamientos y profusamente desarrollados en la doctrina del campo que corresponda para ponerlos al servicio del Derecho Tributario. Esta cuestión se torna aún más relevante al facilitar la labor del intérprete de la norma tributaria, tal y como puede desprenderse de los ejemplos del apartado IV anterior¹⁰⁸.

Sobre el particular señala García Vizcaíno que *“esta problemática no es meramente teórica, sino que encierra indudables consecuencias prácticas, pues,*

¹⁰⁶ Cfr. Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 71.

¹⁰⁷ “No desconocemos que, en determinadas circunstancias, la naturaleza del impuesto y los fines fiscales a los que se dirige, puede reclamar la necesidad de crear figuras tributarias distintas de las contenidas en el derecho privado estando, en tal caso, justificada la definición del hecho imponible a partir de conceptos no regulados específicamente por el derecho de fondo. Pero ello así, solo si las de éste son insuficientes para alcanzar tales fines. Lo que para la doctrina dominante es una regla, para nosotros es sólo una excepción” Ver. Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 79.

¹⁰⁸ Señala Margáin Manautou que “Es grande la influencia del derecho civil en el derecho tributario...buen número de los problemas que surgen en la materia tributaria tienen su solución en el derecho civil.” Ver. Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 4.

según la posición que se adopte, difiere la aplicación de los principios y normas frente a los vacíos o lagunas legales, variando la legislación supletoria”¹⁰⁹.

b) *Dificultades en la aplicación del Derecho Tributario*

El uso de definiciones atípicas empleadas por el legislador tributario demandan un esfuerzo hermenéutico mayor innecesario en el mejor de los casos, o bien, deriva en conflictos de los distintos actores jurídicos, cada uno con distintas posiciones, cuando el contenido dogmático desarrollado en la doctrina pudiera habernos acercado a la misma solución desde el inicio¹¹⁰.

Actualmente, en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales se regula de la siguiente manera en su 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 jurídica¹¹¹.

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.”

¹⁰⁹ García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 153.

¹¹⁰ Sobre este punto consideramos que los casos del Apartado IV anterior son ejemplificativos.

¹¹¹ Son los métodos de interpretación de mayor aceptación en la doctrina fiscal en México: la interpretación estricta o literal, interpretación restrictiva, interpretación auténtica, A *CONTRARIO SENSU*, e interpretación sistemática. Ver. Reyes Sánchez, Sinuhé, *Interpretación de las Leyes Fiscales*, México, DF, Editorial Novum, 2015, p. 160.

No obstante lo señalado en el tercer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el último párrafo de dicha disposición prevé que sólo puede aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal; es decir, que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura jurídica, podrá acudir al derecho federal común; siempre y cuando dentro del sistema de normas tributarias federales no exista una disposición expresa que defina esa figura o término¹¹². Esta última idea parece dejarnos en el punto de partida nuevamente.

Es de reconocerse que a pesar de que el contenido de las disposiciones tributarias que se refiere a la interpretación de las mismas es parvo, mucha ha sido la actividad de nuestros tribunales al respecto.

A partir de los años setenta (Séptima Época) se advierte una apertura del criterio del Máximo Tribunal en el sentido de mayor flexibilización en la permisión de aplicación de distintos métodos de interpretación de las disposiciones fiscales, y a principios de los años noventa (Octava Época) se vislumbra como criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la remisión a distintos ordenamientos del sistema jurídico tributario para la interpretación de la norma tributaria¹¹³.

En efecto, de manera afortunada nuestros tribunales se han manifestado en el tema de la interpretación, sosteniendo: (i) la interpretación dentro de un contexto normativo de forma sistemática¹¹⁴, pues aunque lo deseable sería que la materia jurídica se encontrara en un solo ordenamiento¹¹⁵, esto no siempre ocurre; que (ii) puede acudir a diversos métodos de interpretación para conocer la verdadera intención del uso de palabras técnicas o de uso común sobre las que se genere

¹¹² Ver. Anexo II. SUPLETORIEDAD.- EL ARTÍCULO 5º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE SUPLETORIEDAD, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.

¹¹³ Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, D.F., Porrúa, 2009, p. 86.

¹¹⁴ Ver. Anexo I. LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.

¹¹⁵ Ver. Anexo I. LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO.

incertidumbre¹¹⁶; que (iii) no es una obligación constitucional definir todos los vocablos o locuciones empleados en una norma¹¹⁷; pues “*las leyes no son diccionarios*”¹¹⁸; máxime cuando se refieren a materias técnicas, económicas o financieras¹¹⁹; (iv) la relatividad del principio de reserva de ley¹²⁰, en el sentido que existen elementos cuantitativos que pueden encontrarse en otros cuerpos normativos (base, tasa, tarifa y época de pago), mientras que existen elementos cualitativos que deben establecerse en las normas primigenias (sujeto y objeto)¹²¹; y (v) la aclaración de la fuerza del principio de simetría fiscal como principio de política tributaria únicamente¹²².

Así, creemos que la labor del Poder Judicial y Ejecutivo en su aspecto administrativo ha contribuido a reducir la problemática que venimos denunciando, al aclarar el alcance interpretativo de las normas tributarias, pues creemos que casos como el “*2.- Tratamiento del contrato de cuenta corriente en materia de impuesto al valor agregado*” y el “*4.- Determinación del costo y por ende la ganancia por enajenación de acciones en operaciones denominadas en moneda extranjera*” encontrarían así una solución como la que proponemos. Aunque, de

¹¹⁶ Ver. Anexo I. CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.

¹¹⁷ Ver. Anexo I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 116, ÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DE LA LEY RELATIVA, NO DEPENDE DE LA AMBIGÜEDAD DE SU TEXTO.

¹¹⁸ Ver. Anexo I. LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR // RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER INDIVIDUAL FAVORABLES A UN PARTICULAR. CONCEPTO DE. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO UTILIZA, NO REQUIERE QUE LO DEFINA Y, POR ENDE, NO VULNERA LOS PRINCIPIOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

¹¹⁹ Ver. Anexo I. RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

¹²⁰ El principio de legalidad comprende al principio de legalidad administrativa (o preeminencia de la ley) y la reserva de ley. La reserva de ley es una norma sobre la producción normativa. Se trata de un principio formal que está directamente relacionado con las fuentes del derecho, consistiendo su principal función en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la ley. Ver. Torruco Salcedo, Sitali, *Principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana, Derecho Fiscal en Homenaje a Eusebio González García*, México, D.F., Editorial Novum, 2014, p. 175-176.

¹²¹ Cfr. Anexo I. LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.

¹²² Ver. Anexo I. SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

ser el caso, este análisis se realizaría una vez se hubiera iniciado algún proceso ante los tribunales federales y no desde la actuación del destinatario de la norma tributaria o de la autoridad fiscal, con el consecuente costo que ello implica.

Cabe señalar que por mucho tiempo este tema se antojaba más complicado por la visión existente respecto de la interpretación de las disposiciones tributarias, Ríos Granados advierte:

“Sin embargo, el tema que nos interesa destacar es la interpretación de la ley tributaria, que ha tenido sus particularidades, pues por mucho tiempo se creyó que eran normas especiales debido a su contenido económico, en virtud de que resguardaban el erario, y como revestían características excepcionales, el método de interpretación debería obedecer a estas características”¹²³.

Igualmente en doctrina, posturas como las de Eusebio González, reconocen *“...la naturaleza jurídica de la norma tributaria como una norma jurídica ordinaria; no es ni más ni menos que cualquier otra norma del ordenamiento tributario, sino una norma jurídica ordinaria más”¹²⁴.*

Conforme a lo anterior, consideramos que el apartamiento del legislador de los conceptos y definiciones de otras ramas del Derecho en los casos en que ello es innecesario, crea un escenario normativo incongruente que dificulta la aplicación de las disposiciones para los contribuyentes.

Creemos que lo anterior se intrinca aún más pues no es de extrañarse que el análisis y aplicación de las normas tributarias, su interpretación, valga decir, (actividades que redundarían en el desarrollo de la doctrina jurídica tributaria y el enriquecimiento de figuras, instituciones, tributos, etc.), no necesariamente está

¹²³ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 65.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 66.

encomendado a profesionistas familiarizados con el Derecho¹²⁵. Parece que atendiendo a una usanza heredada desde siempre, la tarea del desarrollo que deseamos queda a cargo de profesionistas que reciben la normatividad tributaria como algo que aplicar y no algo susceptible de creación, desarrollo, evolución, corrección, etc., en lo que pudieran contribuir, por ejemplo, a través de la doctrina.

c) *Desprestigio de la Ley*

*“El legislador emplea en forma arbitraria la terminología, dando origen a situaciones confusas o contradictorias; en ocasiones desconoce u olvida que la terminología que está empleando tiene más de una acepción, lo que origina graves problemas, o bien lo más preocupante, que no tiene la que él le está atribuyendo”*¹²⁶.

Pareciera que el progreso, el perfeccionamiento y especialización de lo tributario lo revela únicamente el afianzamiento de sus propias instituciones, dejando a un lado la unicidad del sistema jurídico del cual forma parte y el desarrollo de doctrina tributaria mexicana en este aspecto y en otros.

La tendencia a la especialización y a la convalidación de la sedicente autonomía irrestricta del Derecho Tributario podría desembocar en la legitimación de la ignorancia acerca de otras disciplinas ‘autónomas’ del Derecho, aun cuando el conocimiento de ellas resulte esencial para el perfeccionamiento de la primera.

Sostiene Margáin Manautou que *“Es indudable que es incipiente el estudio del Derecho Tributario en México, esencialmente porque los que han tenido a su cargo el avance de nuestra legislación impositiva, pues poco o casi nada han*

¹²⁵ De la Cueva les atribuye a estos actores una “visión restringida, rígida y concentrada en la tributación”. Ver. De La Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3a ed., México, D.F., Porrúa, 2007, p. 3.

¹²⁶ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 15.

dejado escrito como un testimonio de las ideas o fuentes que han tenido en consideración al elaborar los proyectos respectivos...”¹²⁷.

VI. Consecuencias periféricas

a) Incertidumbre para Contribuyentes

El medio técnico-jurídico mediante el cual se tiende el vínculo legal entre el Estado y los sujetos obligados al pago de la prestación impositiva, consiste en la determinación del hecho generador, siendo que su presupuesto abstracto e hipotético da lugar a determinadas consecuencias jurídicas, en caso de que se produzca su concreta realización¹²⁸.

El destinatario de la norma tributaria recibirá las disposiciones con la obligación implícita de cumplimiento, determinación de las contribuciones y entero correspondiente.

Es sabido que cualquier dejo de incertidumbre respecto de la aplicación de la norma dado el carácter autodeterminativo de las contribuciones constituye un punto de partida para las prácticas interpretativas primordialmente con fines elusivos. Sin embargo, lo que preocupa es que bajo esta noción de ‘técnica especializada independiente’ el escenario en el que nos podríamos encontrar sería uno en el que abundaran las prácticas elusivas¹²⁹ sin un debido, o bien mínimo, análisis técnico; es decir, un ambiente de incertidumbre con una noción de holgura, elección *AD LIB* de interpretaciones de las disposiciones tributarias.

¹²⁷ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, pp. 11-12.

¹²⁸ Ver. Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 68.

¹²⁹ “*la elusión es...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 este...*” Ver. César García Novoa en Gómez Cotero, José de Jesús, *La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico*, México, D.F., Editorial Themis, 2014, p. 120.

Esto parece aún más preocupante y desalentador si consideramos que sin un rumbo claro, la interpretación mantiene un carácter subjetivo arbitrario sin moderación. Se tiende a escoger entre todas las significaciones posibles la que es más ‘conveniente’ para el cliente, la ‘lógica’, ‘la que hace sentido económico’, la que ha ocurrido en momentos históricos similares (aunque distintos), ‘la que suena’, etc., siguiendo para ello los métodos que de alguna forma lleguen a ser conocidos por el intérprete, ya sea el diccionario de la real academia de la lengua española, o las exposiciones de motivos que acompañaron a la norma desde su origen. Como dice Tamayo y Salmorán “*el sentido que se da al lenguaje jurídico dependerá de la formación jurídica, así como de la cultura del órgano que interpreta*”¹³⁰.

b) *Consecuencias para las Autoridades Recaudatorias*

Margáin Manautou aduce que el fenómeno que se presenta en el ámbito Tributario Mexicano tiene como causa el movimiento apresurado de la creación del Legislador Tributario “*dando tumbos*” en busca de mayores recursos.

Reservando la cuestión de política fiscal pues consideramos excede el alcance que pretende tener este trabajo, creemos que el comportamiento de los contribuyentes que hemos descrito en el inciso anterior tiene una implicación directa en las autoridades tributarias, pues éstas deberán desplegar mayores recursos técnicos y humanos para fiscalizar todas aquellas ‘conductas elusivas’ sin moderación y sin conocimientos técnicos suficientes, aunque sí plenamente conscientes de estar aplicando ‘correctamente’ las disposiciones fiscales.

En este sentido, advierte Margáin Manautou que en ocasiones “*(los principios básicos de Derecho Mercantil) se han visto ampliados o enriquecidos o*

¹³⁰ Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, p. 323.

*a veces restringidos, en su contenido, por el Derecho Fiscal, con el fin de evitar, hasta donde sea posible, la evasión legal...*¹³¹.

No obstante, no podemos dejar de decir que la implementación de 'la homologación' del Sistema normativo tributario demanda la mejor preparación de los funcionarios de las dependencias públicas para que éstos se encuentren a la altura de las circunstancias y puedan hacer frente a contribuyentes conscientes de sus derechos y su legislación tributaria.

¹³¹ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 5.

Capítulo Tercero

Límites a la Autonomía Dogmática del Derecho Tributario

Sumario: VII. Análisis sobre su Debida Existencia o Inexistencia.- a) Sobre el Lenguaje.- b) Sobre la Ciencia Jurídica Tributaria.- c) Sobre la Unidad de Derecho como Sistema.- d) Sobre la Interpretación de las Disposiciones Tributarias.- VIII. Sobre su Implementación.- a) *Test* de Relevancia Jurídica.- b) *Test* de Unidad de Sistema Jurídico.- c) *Test* de Relevancia Política-Económica.- d) *Test* de Apremio Regulatorio.- e) Impulso a la Doctrina Jurídica Tributaria.

VII. Análisis sobre su Debida Existencia o Inexistencia

a) Sobre el Lenguaje

La ambigüedad es intrínseca al lenguaje, no se puede evitar. Sin embargo, aunque convenga al lenguaje común porque lo extiende, “*no conviene en aquellos dominios en donde se requiere que el lenguaje sea preciso y estricto*”¹³², como ocurre en el caso del Derecho.

La situación se torna algo compleja pues el lenguaje del Derecho no es puro; “*...acude a los términos, conceptos y definiciones de otras técnicas especializadas, entre otras, la contabilidad, la economía, la sociología, la estadística, las matemáticas, la física y las ciencias naturales. Acudir a vocablos propios de otras técnicas especializadas tiene sentido, se acude por ellos por cuestiones pragmáticas*”¹³³.

De tal suerte, consideramos que resulta de mayor importancia guardar una concordancia de significación entre los distintos términos empleados en el Derecho de manera que el lenguaje de éste sea preciso y estricto.

¹³² García Carrasco, Genaro, *QVID IVRIS?: Sujetos de Derecho No Personificados*, México, D.F., Advisors Ediciones, 2010, p. 61.

¹³³ *Ibidem*, p. 66.

Dentro de las particularidades sobre el lenguaje jurídico en general se encuentran que al usarse en una ley, mantiene una conexidad interna que lo condiciona en términos y conceptos de esa misma ley, y por otro lado, mantiene una conexidad externa que lo condiciona con los términos y conceptos de las leyes que pertenecen a su mismo sistema jurídico; incluso, se mantiene una conexidad externa que lo condiciona con los términos e instituciones de leyes especializadas que pertenecen a diversos sistemas jurídicos¹³⁴.

b) Sobre la Ciencia Jurídica Tributaria

Dejando de lado la noción de norma jurídica como comportamiento exigible a los gobernados, pareciera que la opinión científica mexicana no permite ni un resquicio para la crítica de la norma positiva tributaria. Sobre el particular Soler se manifiesta de la siguiente forma:

“Nos ha parecido advertir que en general los autores examinan el tema a partir del plano realista de lo que es, de manera que si el legislador ha adoptado un determinado criterio plasmándolo en una norma positiva, concluye el intérprete que tal criterio, al estar consagrado en la ley, condiciona la opinión científica.”¹³⁵

En el mismo sentido, no podemos dejar de mencionar que en la literatura mexicana de Derecho Tributario, si bien proliferan estudios sobre la interpretación de disposiciones normativas (situación ya observada y expresada por otros autores como Ríos Granados) no ocurre lo mismo respecto del estudio de la autonomía del Derecho Tributario¹³⁶.

¹³⁴ Cfr. García Carrasco, Genaro, *op. cit.*, p. 54.

¹³⁵ Soler, Osvaldo H., *Derecho Tributario: Económico – Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*, 3a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2008, p. 74.

¹³⁶ Creemos que pudiera tratarse de una falta de interés por aquellos actores jurídicos que pudieran aportar mucho al Derecho Tributario. Quizás la apatía tenga su origen en un tema, al que no dedicaré más líneas por no ser materia de este estudio, y porque supera cualquier argumentación que pudiera ofrecer, pues involucra la labor cada vez más cuestionable de los tribunales mexicanos alrededor de materias fiscales, quizás por cuestiones políticas.

Nos resistimos a admitir que el derecho tributario abuse de la regla según la cual puede asignar una significación distinta a figuras jurídicas ya receptadas por otras ramas del Derecho¹³⁷, bajo la idea de que dichas figuras únicamente le son de carácter auxiliar¹³⁸ o de que se trata de una especialización del Derecho Tributario.

Somos de la idea que estamos ante una autonomía dogmática exacerbada, mal entendida. Como señala Soler, “*Los partidarios de la autonomía dogmática sostienen que el derecho tributario no subordina sus normas a las construcciones del derecho civil, sino que las considera solamente en cuando le interesan al objeto o fin del fisco, y en ello descansa su autonomía o particularismo. No vemos, sin embargo, un fundamento objetivo que explique la necesidad de apartarse de conceptos definidos por el derecho privado, cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado, para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco.*”¹³⁹

Coincidimos en que no puede desconocerse la necesidad de delimitación de un fenómeno económico como cimiento del hecho generador.

Entendemos también que en el proceso de creación de la obligación tributaria, el legislador debe hacerse de hechos jurídicos o actos jurídicos de derecho privado¹⁴⁰, o bien, actos administrativos que considera relevantes, jurídicamente aptos para describir el presupuesto de hecho.

En esta medida el Derecho Tributario demanda conceptos que le permitan abstraer del mundo fáctico dicho fenómeno económico; “*...interesan los negocios jurídicos cuyo contenido o materia es de naturaleza económica, pues a ésta es*

¹³⁷ Cfr. Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 74.

¹³⁸ Cfr. Albert Hensel en Ross Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2a ed., Santo Domingo, República Dominicana, Editorial Publicaciones CAPGEFI, 2009, p. 75.

¹³⁹ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 74.

¹⁴⁰ De acuerdo con Jarach, siendo la obligación tributaria una obligación *EX LEGE*, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico. Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2009, p. 156.

*hacia donde apunta la tributación. El hecho económico es el que toma en cuenta el legislador tributario por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.”*¹⁴¹

De esta manera, si bien no debe desconocerse esta importante necesidad del legislador tampoco consideramos que esta razón pudiera representar el impedimento para el empleo de otro instrumental legislativo en la creación de la norma y que no conlleve la contradicción terminológica, tal sería el caso de las figuras señaladas en el Capítulo primero de este trabajo.

En este sentido, tal como señala el tributarista brasileño Alfredo Augusto Becker¹⁴², ya que el Derecho Tributario, en vez de tomar hechos de la realidad económica y transformarlos en figuras o hechos jurídicos tributarios, recurre a las otras ramas del Derecho que ya efectuaron dicho proceso de transformación jurídica, debería entenderse dicha figura como lo concibe la rama del Derecho que lo definió¹⁴³.

Lo anterior de ninguna manera implicaría la subordinación del Derecho Tributario al Privado. El hecho de que *“el legislador tributario puede libremente adoptar, si lo estima conveniente, como hecho generador de una legislación tributaria, un hecho, acto, negocio o situación jurídica prevista, definida o regulada por el Derecho Privado... no significa que siempre ha de estar subordinado el Derecho Privado en la selección de hechos generadores de obligaciones tributarias”*¹⁴⁴.

Finalmente, las leyes suelen regular una cierta especialidad o ámbito – laboral, civil, mercantil, agrario, entre otras- por lo que, de suyo, regulan y precisan lo que debe entenderse por cierto término o institución jurídica. Por lo tanto, si una

¹⁴¹ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 663.

¹⁴² Cfr. Ross Bravo, Jaime, *op. cit.*, p. 22.

¹⁴³ Existen otras posturas como la de Francois Geny quien afirma que el Derecho Tributario, lejos de colocarse como rival del Derecho Común, conviene que se acomode a él lo mejor posible, que se limite a gravar los fenómenos jurídicos tal como son. Ver. Ross Bravo, Jaime, *op. cit.*, p. 22.

¹⁴⁴ Ross Bravo, Jaime, *op. cit.*, p. 76.

ley tributaria hace referencia a ese término o institución debiera estar condicionada a lo que prevea la ley especial¹⁴⁵.

c) Sobre la Unidad de Derecho como Sistema¹⁴⁶

La labor del jurista presupone ciertas concepciones o dogmas fundamentales sobre el derecho mismo, como la existencia de ciertas instituciones jurídicas¹⁴⁷ o el hecho de que “*el derecho es un CORPVS ordenado (legal system, Rechtsordnung, ordre juridique)...exhaustivo y consistente*”¹⁴⁸.

Sobre el particular Tamayo y Salmorán afirma que el hecho “*que los juristas realmente deduzcan proposiciones normativas a partir de principios o que simplemente ‘arreglen’ su doctrina en forma deductiva para ‘reforzar’ su validez, es un problema muy importante de la ideología de la jurisprudencia dogmática (y la ciencia en general)...*”¹⁴⁹.

En la doctrina también resulta relevante esta unidad de sistema¹⁵⁰, pues el lenguaje del Derecho Tributario se lee de conformidad con un metalenguaje exclusivo.

En efecto, dice Tamayo y Salmorán que “*el jurista selecciona la base empírica (i.e. el material jurídico dado) y lo ‘ordena’ constituyendo un todo ‘sistemático’ y ‘consistente’, de conformidad con los cánones recibidos de la profesión jurídica. De esta forma, la doctrina constituye el aparato dogmático para*

¹⁴⁵ García Carrasco, Genaro, *op. cit.*, p. 114.

¹⁴⁶ Autores como Tamayo y Salmorán reconocen como sinónimos al sistema jurídico del orden jurídico.

¹⁴⁷ Tamayo y Salmorán, Rolando, *Elementos para una Teoría General del Derecho*, 2a ed., México, DF, Editorial Themis, 2003, p. 283.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 282.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 284.

¹⁵⁰ Tamayo y Salmorán explica la unidad del sistema jurídico de la siguiente forma: Primeramente parte de los conceptos: Norma jurídica y vinculación imputativa. Asimismo, la norma jurídica cuenta con los elementos: (i) antecedente o condición normativa y (ii) consecuencia que se imputa. La vinculación imputativa tiene como punto final la condición a la cual las consecuencias se imputan. La condición normativa puede componerse de varios eventos de conducta humana, llamados actos-condición, los cuales pueden ser actos-actos-condición o actos-consecuencia. De esta forma, Tamayo y Salmorán afirma que mientras más mediatos se encuentran los actos condición de las consecuencias, son comunes a un mayor número de normas. Ver. Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, pp. 51,52,95.

*la aplicación del Derecho. Los conceptos, nociones, dogmas que conforman una institución jurídica son suministrados por la doctrina*¹⁵¹.

Ahora bien, como señala Jacinto Tarantino “*solo se puede llamar ‘sistema’ a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin; en cambio, si las reglas son impuestas o se las sigue en forma inorgánica, sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un sistema tributario*”¹⁵².

Claramente entonces la autonomía del Derecho Tributario no representa la posibilidad de generar términos que trastocuen el sistema jurídico. La autonomía “*no es aislamiento, pues ninguna rama del derecho se basta a sí misma ni podría subsistir aislada*¹⁵³. *El derecho es uno sólo y todas las disciplinas jurídicas son partes interdependientes de un todo orgánico*”¹⁵⁴.

La autonomía del Derecho Tributario no puede representar una separación absoluta, sino solo una separación relativa que no es excluyente de la intercomunicación de disciplinas¹⁵⁵. De lo contrario, y bajo la concepción de sistema jurídico de interrelación de actos condición, el Derecho Tributario estaría creando un sistema jurídico paralelo que bajo una apariencia de autonomía carecería de sólidos pilares construyéndose en un proceso arduo y flemático.

Reconocemos finalmente, como dice Kelsen, que formular los supuestos que se quieren en una norma puede resultar demasiado complicado, demasiado pesado, o incluso, puede ocurrir que no se haya pensado en ellos al momento de su creación, sin embargo, “*el legislador puede conformarse con señalar que en el*

¹⁵¹ Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, p. 332.

¹⁵² García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 56.

¹⁵³ Coincide en esta afirmación Bravo Arteaga. Ver. Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 2a ed., Bogotá, Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997, P. 30.

¹⁵⁴ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 75

¹⁵⁵ Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14a ed., Pamplona, España, Editorial Aranzadi, 2014, p. 62.

*segundo caso deberán regir las mismas disposiciones que en el primero*¹⁵⁶, utilizando herramientas distintas como las señaladas en el Capítulo Primero.

d) Sobre la Interpretación de las Disposiciones Tributarias

*La interpretación jurídica, si bien “no agota la ciencia jurídica dogmática, sí constituye su parte más importante y fundamental... la interpretación jurídica no es sólo un tema central de la ciencia del derecho; su especial relevancia reside en que con la expresión ‘interpretación jurídica’ se designa habitualmente el cómo pensar y actuar en derecho”*¹⁵⁷.

Los fenómenos de comportamiento en los actores de lo jurídico tributario así como los cambios en el universo normativo tributario de los que hemos venido hablando afectan igualmente a la interpretación de la norma jurídica tributaria, desde una óptica externa, ajena al Derecho. Se altera el pensar y actuar de dichos actores jurídicos respecto del Derecho Tributario.

En efecto, tales fenómenos llevan a pensar de forma espontánea que la interpretación tiene que ver con el lenguaje común, lo que guarda una apariencia de verdad pues el metalenguaje¹⁵⁸ del Derecho al que se refiere Tamayo y Salmorán toma gran parte de su vocabulario precisamente del lenguaje común.

Resulta que la interpretación de las disposiciones tributarias se traduce en tomar un rumbo temerario sin el arsenal conceptual necesario para llevar a puerto a salvo.

¹⁵⁶ Kelsen, Hans et al, *Ficciones Jurídicas*, 3a ed., México, DF, Editorial Fontamara, 2013, p. 37.

¹⁵⁷ Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, p. 319.

¹⁵⁸ El metalenguaje es cualquier lenguaje que se usa para hablar de un lenguaje objeto. *Cfr.* Tamayo y Salmorán, Rolando, *op. cit.*, p. 318.

VIII. Sobre su Implementación

Aun cuando el legislador constitucionalmente está facultado para realizar cambios en conceptos, su forma o alcance, indicando otras propiedades o consecuencias jurídicas ‘seleccionadas cuidadosamente’ a partir del hecho social complejo y dentro de los límites constitucionales, tal y como lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁵⁹, creemos por las razones expuestas a lo largo de presente que debe evitarse en la creación de la hipótesis normativa relevante tributaria contraponer contenidos de institutos jurídicos ya contemplados en otras ramas del Derecho¹⁶⁰.

La mención a términos de materias técnicas, principios y reglas debe hacerse con tal cuidado que no lleguen a formar parte del contenido de la norma tributaria, pues únicamente el objeto de la norma es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto. El alcance y contenido de dichos términos debiera constatarse con cada técnica o ciencia correspondiente¹⁶¹.

Para ello debe llevarse a cabo un análisis profundo de la situación económica que se pretende gravar, debe observarse la sustancia o realidad que se pretende gravar y hacer mención de ella a través de la terminología que sea necesaria¹⁶² cuidando no violentar la unidad del sistema jurídico.

¹⁵⁹ Ver. Anexo I. PRESUPUESTOS DE HECHO COMPLEMENTARIOS. SU RELACIÓN CON EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

¹⁶⁰ Desde el siglo XIX, autores franceses como Pilon se manifestaron sobre el sometimiento del derecho fiscal al derecho civil: “*las tarifas son establecidas no sólo en función de las necesidades del Tesoro, sino también en consideración a la naturaleza de las operaciones jurídicas gravadas. Sólo el derecho civil permite determinar el verdadero carácter de los actos que sirven de base al impuesto*”. Ver. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 154.

¹⁶¹ Cfr. Anexo I. RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

¹⁶² Ver. Anexo I. 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.

Como parte del procedimiento de análisis al que debiera someterse la hipótesis normativa correspondiente consideramos que debieran aplicarse también los siguientes *tests*.

a) *Test de Relevancia Jurídica*

Como hemos apuntado el legislador toma un hecho económico relevante por su aptitud demostrativa de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Si el derecho privado ya ha creado inicialmente una determinada configuración de tales manifestaciones económicas; es decir, “*si el hecho económico [ya] participa de una determinada definición jurídica compatible con su contenido económico, entonces, a determinada tipicidad o conceptualización jurídica sólo puede corresponderle aquel determinado contenido*”.¹⁶³

En la medida en que la figura jurídica del Derecho Privado no conflictúe con la capacidad contributiva que persigue el hecho imponible no debiera haber razón para crear un nuevo elemento jurídico¹⁶⁴.

En caso de existir alguna discrepancia consideramos que bajo un análisis casuístico debe analizarse la necesidad del nacimiento de una ambivalencia de término, sobre ya sea, una remisión legal o una ficción ‘inédita’; lo cual ocurriría en los siguientes *tests*.

b) *Test de Unidad del Sistema Jurídico*

Este análisis creemos que debe llevarse a dos niveles. En un primer lugar tomando como punto de partida el sistema jurídico, tal y como lo comprendía

¹⁶³ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 82; lo puesto entre corchetes es del que escribe.

¹⁶⁴ Ver. Anexo I. VALOR AGREGADO. PARA DETERMINAR EL OBJETO DEL TRIBUTOS CONSISTENTE EN "PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN" Y APLICAR LA TASA DEL 0% PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO PUEDE ACUDIRSE A LO PREVISTO EN EL NUMERAL 215, FRACCIÓN I, DE LA LEY GENERAL DE SALUD.

García Carrasco y de alguna forma también De la Garza; es decir, únicamente en el 'sistema jurídico fiscal' para posteriormente llevar a cabo una prueba similar respecto del resto del orden jurídico.

En este mismo sentido Merino Antigüedad señala que desde los años setenta, dados los cambios que ha experimentado España (políticos y económicos), en los cuales se discutía en doctrina la autonomía del Derecho Financiero y Tributario, el estudio de lo financiero y la fiscalidad¹⁶⁵, su tratamiento científico y su régimen jurídico; se ha reclamado cada vez más una autonomía con respecto a otras parcelas jurídicas. No obstante, no deja de mencionar que éstas deben estar "*entendidas siempre dentro de la unidad esencial del Derecho Público y de todo el ordenamiento jurídico*"¹⁶⁶.

No dejamos de reconocer como último recurso después de los *test* a los que hacemos mención de una legitimación del apartamiento de las normas tributarias de las otras ramas del Derecho, en la medida en que en ellas no se encuentran los tipos jurídicos útiles para la finalidad fiscal y en la medida en que se hayan realizado el resto de los *tests* a los que nos referimos.

De ser el caso, nos parece relevante la idea que ha manifestado el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, como órgano perteneciente al Poder Ejecutivo, quien ha determinado que el legislador puede crear figuras distintas de las típicas del derecho común, aun cuando las denomine de la misma manera, sin embargo, para ello se requiere que el legislador sea explícito en su apartamiento de aquellas¹⁶⁷.

¹⁶⁵ José María Merino Antigüedad emplea este término para referirse a una parte de la actividad económica del Sector Público. Es la actividad jurídico-financiera coactiva, dice, que irrumpe en la esfera patrimonial de los sujetos económicos a fin de procurarse los recursos que financien sus gastos públicos, con el lógico correlato en aquéllos de sometimiento, de costo, de empobrecimiento justo. *Cfr.* Merino Antigüedad, José María, *Esquemas de Derecho Tributario*, 2a ed., España, Ediciones Universidad de Deusto, 2001, p. 22.

¹⁶⁶ Merino Antigüedad, José María, *op. cit.*, p. 22.

¹⁶⁷ Soler, Osvaldo H., *op. cit.*, p. 661.

Asimismo, creemos que debiera guardarse el respeto a la jerarquía normativa al momento de llegar al extremo de modificar algún concepto ya creado con anterioridad en alguna otra norma jurídica; es decir, que “*las normas alterantes no deben ser de menor jerarquía constitucional que las alteradas*”¹⁶⁸.

Soler, por su parte, propone como herramienta adicional la concepción de una descripción detallada del *NOMEN IVRIS* con el cual sean reconocidos los diferentes actos sometidos al gravamen con lo cual considera se logra alcanzar el propósito perseguido sin lesionar la unidad del Derecho.

En efecto, una posibilidad de regulación podría consistir en el listado de situaciones comprensivas del hecho generador, pero no necesariamente identificados bajo un *NOMEN IVRIS* de un negocio jurídico ya previsto en otra rama del Derecho, y mucho menos contradictorio.

c) *Test de Relevancia Política-Económica*

La actividad que el Derecho Tributario trata de regular tiene un papel económico mayúsculo. Se refiere a las cifras de ingresos de un Estado, lo que impacta en una infinidad de variables económicas, sociales y políticas de un país.

Hablamos de un área de importancia primordial en la Economía de cualquier Estado. No puede ignorarse “*la importancia de la regulación fiscal...La política económica de un país, traducida jurídicamente por la vía tributaria, monetaria, etc., puede lograr el control de muchas situaciones, puede impulsar al desarrollo económico, lograr una mejor distribución de la riqueza, buscar una igualdad de oportunidades, etcétera*”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Ver. García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 159.

¹⁶⁹ De La Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3a ed., México, D.F., Porrúa, 2007, p. 10.

De esta forma, reconocemos que pueden existir cuestiones de importancia trascendental en el país que requieran una actuación particular y apremiante del creador de la norma.

Nos queremos referir a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha denominado “*finis extrafiscales*”. No obstante, consideramos que invocar dicha herramienta desde la perspectiva Estatal debe observarse como una herramienta de último recurso, eficiente para paliar problemas verdaderamente importantes y no como una opción a la cual echar mano para amparar deficiencias técnicas y de responsabilidad del aparato legislativo material o del aparato político del país.

d) Test de Apremio Regulatorio

No desconocemos la complejidad que requiere tipificar los presupuestos de la obligación tributaria acudiendo a formulaciones generales, y considerando para ello conceptos previamente definidos en otras ramas del derecho, situación que ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁷⁰, pues puede dejar al margen de la imposición a ciertos supuestos que no era la intención original dejar fuera.

Igualmente reconocemos que en ocasiones pueden existir fenómenos (desastres naturales, fenómenos económicos imprevistos, situaciones que representen una puesta en peligro de la Seguridad Nacional, etc.) que demanden la actuación del Estado de forma apremiante que no puedan esperar a los procesos de revisión y análisis de la norma tributaria que normalmente se demandarían.

¹⁷⁰ Ver. Anexo I. PRESUPUESTOS DE HECHO COMPLEMENTARIOS. SU RELACIÓN CON EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

En estos casos creemos que pudiera constituir una excepción de carácter temporal la violentación a la unidad del Derecho; sin embargo, debiera ser una cuestión que sería subsanada tan pronto las condiciones del país lo permitieran.

Sin duda representa un verdadero reto para el creador de la norma jurídica tributaria. Como diría Juan Bautista Alberdi, “*después de los cambios en la religión y en el idioma tradicional del pueblo, ninguno más delicado que el cambio en el sistema de contribuciones. Cambiar una contribución por otra, es como renovar los cimientos de un edificio sin deshacerlo: operación en que hay siempre un peligro de ruina*”¹⁷¹.

e) *Impulso a la Doctrina Jurídica Tributaria*

Señala Sánchez Gómez que el estudio analítico y sistemático del Derecho Tributario en las escuelas y facultades de Derecho de México es muy reciente, se puede identificar como origen la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México en el año de 1967.

En la década de los ochenta se generaliza su estudio obligatorio, pues con anterioridad fue de carácter optativo, o bien fue abordada como una cuestión propia del Derecho Administrativo o del Derecho Financiero. No obstante, en las escuelas y facultades de Contaduría Pública y de Economía con anterioridad a dichos años ya se habían oficializado las clases de Derecho Fiscal¹⁷².

Lo anterior lo traemos a nuestras líneas pues consideramos que adicionalmente a los *tests* anteriores, es necesario que se estimule el conocimiento de los nuevos profesionistas sobre la materia tributaria, con la finalidad del desarrollo de la doctrina tributaria mexicana. Para lo cual no debiera enseñarse la materia como un cúmulo de normas ‘independientes’ del sistema

¹⁷¹ Juan Bautista Alberdi en García Vizcaíno, Catalina, *op. cit.*, p. 56.

¹⁷² Cfr. SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8a ed., México, D.F., Porrúa, 2011, p. 33.

jurídico mexicano 'ordinario' o algo que viene a "...enriquecer, aun cuando someramente,...su cultura legislativa..."¹⁷³.

Somos de la idea que acercar a los estudiantes desde los primeros semestres de la Carrera en las materias tributarias, pudiera ayudar a estimular en las nuevas generaciones la creación y respeto a la doctrina jurídica tributaria, a crear conciencia que el aprendizaje de lo tributario no consiste únicamente en ser 'buenos prácticos' de lo tributario¹⁷⁴.

Sin duda debe trabajarse arduamente "...para que no se le siga viendo [al Derecho Tributario] en las escuelas y facultades de derecho con indiferencia y hasta con rechazo, ante la complejidad de su interpretación y entendimiento, y que se destierre la idea de que se trata de una cuestión propia de los contadores públicos, alejada de las materias clásicas, que son el Derecho Civil, el Derecho Penal y el Derecho Mercantil"¹⁷⁵.

¹⁷³ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 20a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, p. 17.

¹⁷⁴ Margáin Manautou realiza un interesante y gustoso ejercicio comparativo entre perfiles de estudiantes de la carrera de Derecho y de Comercio que nos parece ofrece ideas que pueden estimular el desarrollo de la doctrina jurídica tributaria mexicana en los estudiantes de la Licenciatura de Derecho. *Cfr.* Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 24.

¹⁷⁵ Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.*, p. 37.

Conclusiones

El Derecho Tributario (como preferimos llamarlo) se ha ido haciendo poco a poco de un lenguaje propio, independiente, que incluso se atreve a ir más allá de las propias instituciones de Derecho en otras de sus ramas.

En muchas ocasiones se invoca a la 'autonomía' del Derecho Tributario para reconocer esta aparente particularidad de la que reviste nuestra rama de estudio.

No debe caber duda que compartimos la visión de una autonomía del Derecho Tributario, y en particular, con relación a otras ramas del Derecho. Somos de la idea que constituyen pruebas de dicha autonomía: la bibliografía especializada en la materia; el hecho que se considera una asignatura independiente en los programas de estudios de licenciaturas y posgrados; la existencia de institutos jurídicos dotados de cierta uniformidad que le representan una naturaleza jurídica propia; sus métodos particulares de interpretación; así como los conceptos que le son verdaderamente propios al Derecho Tributario.

Sin embargo, creemos que existe una conciencia equivocada de exacerbada autonomía científica que se parece más a una noción de independencia absoluta de las normas tributarias respecto de otras ramas del Derecho, cuyo efecto no queda en un plano teórico, sino que creemos que llega a trastocar el universo o ambiente tributario.

Más aún, consideramos que la creación de 'conceptos propios' tributarios que distan de las concepciones originarias refuerza la idea al lector y aplicador de las disposiciones de una aparente 'tendencia a la especialización del Derecho Tributario' que les dificulta ver lo que ocurre.

El impacto de la creación de 'conceptos propios' no solamente representa una violentación a la unidad del Derecho; sino también representa una mayor complejidad para juzgadores y aplicadores de la norma tributaria en el proceso interpretativo. También consideramos que llega a contribuir a desestimular el desarrollo de doctrina tributaria mexicana y a crear una noción de holgura e incertidumbre en el escenario mexicano autodeterminativo de contribuciones; lo cual en último plano redundaría en mayores problemas logísticos y económicos para las autoridades hacendarias.

Aun cuando el legislador constitucionalmente está facultado para realizar cambios en conceptos normativos, creemos que debe evitarse la práctica de contraponer contenidos de institutos jurídicos ya contemplados en otras ramas del Derecho en la creación de la hipótesis normativa fiscal relevante. Lo contrario representa una incongruencia desde la perspectiva del lenguaje jurídico y una violentación a la unidad del sistema jurídico.

No creemos que sea un argumento suficiente para sostener dichas incongruencias la necesidad de identificar el fenómeno económico relevante para el supuesto normativo tributario. En su lugar, creemos que debiera observarse diligentemente el alcance y contenido de los términos empleados de cada técnica o ciencia auxiliar.

Asimismo, creemos que pueden implementarse procedimientos más estrictos en la creación de la norma tributaria a través de los cuales se someta al análisis que amerita esta circunstancia. Tales procedimientos a los que decidimos nombrar *tests* son: i) *test* de relevancia jurídica, para determinar los casos que ameriten una posible modificación; habiéndose evaluado previamente la utilización de otras figuras jurídicas; ii) *test* de unidad del sistema jurídico *LATO* y *STRICTO SENSU*; iii) *test* de relevancia política-económica, bajo el cual se analizarían variables extrafiscales que demanden la necesidad de la regulación de esa forma; y iv) *test* de apremio regulatorio.

Sobre este último *test*, pretendemos reconocer que en ocasiones se llegan a crear o modificar normas tributarias, remoldeando elementos jurídicos para atender necesidades apremiantes económica, sociales o políticas, que si bien cumplen con el objetivo inmediato, pueden descuidar y afectar la unidad y estructura lógica armónica del Derecho. Sin embargo, esto debiera verse como una excepción temporal, un último recurso, y no como una regla que se asume siempre *AB INITIO*.

Habiendo agotado los procedimientos anteriores y resultando de manera extraordinaria el conflicto señalado en primer momento, consideramos que el creador de la norma debiera ser explícito en el apartamiento de las figuras y no escatimar en las explicaciones de tal circunstancia.

Anexo I. Criterios del Poder Judicial de la Federación

LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas Instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que solo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos.

Amparo en revisión 6327/55. Cía. de Fianzas México, S. A. 25 de enero de 1957. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 6329/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6054/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 5639/55. Cía. de Fianzas de México, S. A. 11 de mayo de 1956. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Amparo en revisión 6124/54. Cía. de Fianzas México, S. A. 10 de mayo de 1956. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 4752/54. Cía. de fianzas de México, S. A. 10 de mayo de 1956. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Amparo en revisión 4458/54. Fianzas México, S. A. 7 de mayo de 1956. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

TRIBUTO. SU CAUSACIÓN DEPENDE DE LA ACTUALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA. La doctrina es unánime en señalar que la existencia de la materia imponible no implica por sí misma alguna consecuencia jurídica, dado que el crédito fiscal no puede nacer, sino en el caso de que ciertas condiciones se hayan realizado; acontecimiento, acto o situación a veces complejos, que crean estas circunstancias y constituyen el hecho generador del impuesto, o como se denomina "la causación de la contribución". En relación con esa figura jurídica cobra relevancia que el hecho imponible implica el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria, equivalente, por tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de contribución. Sobre esas premisas, es patente que el momento de la causación de los tributos es muy variado y depende de la actualización del hecho imponible en función de cuál sea el objeto de la contribución, por ejemplo, los impuestos aduanales se causarán al verificarse la importación o exportación de mercancías, o en los relativos a gravar la producción se causarán al elaborarse el producto de que se trate. Cabe significar que la causación de la contribución no siempre coincide con su determinación en cantidad líquida, de ahí que por regla general se puede decir que estos dos fenómenos se producen en distintos momentos, verbigracia, el impuesto sobre la renta que gravita sobre las personas morales, causando la contribución cada que se celebran actos con terceros, modificando el haber patrimonial; sin embargo, la contribución se determina en cantidad líquida hasta que concluye el ejercicio fiscal, y comparando los ingresos obtenidos en aquél con las deducciones legales, se obtiene la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del impuesto correspondiente, conociéndose hasta ese instante el monto del tributo.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 18/2009. Víctor Hugo Contreras González. 28 de enero de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez.

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1720/90. Administraciones y Coordinaciones, S.A. de C.V. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 2217/90. Proveedores de Servicios Equipo y Materiales, S.A. 11 de marzo de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: Abraham Calderón.

Amparo en revisión 873/89. Explosivos Mexicanos, S.A. de C.V. 8 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 18/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte.

LEYES FISCALES. LA REMISION DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACION DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA. Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Ausente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1720/90. Administraciones y Coordinaciones, S.A. de C.V. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 2217/90. Proveedores de Servicios Equipo y Materiales, S.A. de C.V. 11 de marzo de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: Abraham Calderón.

Amparo en revisión 873/89. Explosivos Mexicanos, S.A. de C.V. 8 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 19/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte.

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

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 1302/2001. United Parcel Service, Company. 23 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

Amparo en revisión 473/2001. Constructora Estrella, S.A. de C.V. 5 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Carlos A. Morales Paulín.

Amparo en revisión 262/2001. San Vicente Camalú, S.P.R. de R.L. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Aída García Franco.

Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 133/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 116, ÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DE LA LEY RELATIVA, NO DEPENDE DE LA AMBIGÜEDAD DE SU TEXTO. De los criterios sustentados en las tesis P. CIV/2000, 1a. LXXXVII/2002 y 2a. LXIV/2002, aprobadas por el Pleno y las Salas (Primera y Segunda), respectivamente, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, identificadas bajo los rubros: "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.", "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES AHÍ UTILIZADOS, EN QUE EL LEGISLADOR PUEDA INCURRIR." y "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.", se pone de manifiesto que la actual integración del Máximo Tribunal de la nación considera que ninguno de los artículos constitucionales exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en las leyes; por lo cual, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional sólo por incurrir en una deficiencia de definición o irregularidad en su redacción; además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72 inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento por parte de nuestro sistema jurídico de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridad que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que se emplean. En ese contexto, resultan inoperantes los argumentos en los que se tilda de inconstitucional el artículo 116, último párrafo, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta que gravitan en torno a la ambigüedad de la redacción de su texto, lo que -en concepto de la quejosa- "no permite una interpretación abierta", pues tal planteamiento viene a ser un problema de legalidad y no de constitucionalidad, ya que no se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en la Constitución Federal, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno (lo cual constituye la contravención de la norma secundaria con la constitucional); máxime que en nuestro sistema jurídico, particularmente en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, se establecen los métodos de interpretación de las normas fiscales, tanto subjetivas como adjetivas.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 353/2004. María Carmen Yolanda Hernández Morales. 9 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretario: Ernesto Rubio Pedroza.

Amparo directo 338/2004. Lidia González Cervantes. 23 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretario: José Luis Ruiz Sánchez.

Amparo directo 362/2004. Horacio Zamora López. 23 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretario: José Luis Ruiz Sánchez.

Amparo directo 372/2004. María del Carmen Favela González. 23 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretario: Ernesto Rubio Pedroza.

Amparo directo 382/2004. Constancio Mendoza del Ángel. 30 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Isidro Avelar Gutiérrez. Secretaria: Susana García Martínez.

Nota: Las tesis P. CIV/2000, 1a. LXXXVII/2002 y 2a. LXIV/2002 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 145; Tomo XVI, diciembre de 2002, página 229 y Tomo XV, junio de 2002, página 160, respectivamente.

LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR. Es cierto que la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos apremiantes y necesarios para evitar o disminuir su vaguedad, ambigüedad, confusión y contradicción; sin embargo, de un análisis integral de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se llega a la conclusión de que ninguno de los artículos que la componen establece, como requisito para el legislador ordinario, el que en cada uno de los ordenamientos secundarios -considerando también a los de la materia penal- defina los vocablos o locuciones ahí utilizados. Lo anterior es así, porque las leyes no son diccionarios y la exigencia de un requisito así, tornaría imposible la función legislativa, pues la redacción de las leyes en general se traduciría en una labor interminable y nada práctica, teniendo como consecuencia que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con dicha función. De ahí, que resulte incorrecto y, por tanto, inoperante, el argumento que afirme que una norma se aparta del texto de la Ley Fundamental, porque no defina los vocablos o locuciones utilizados, pues la contravención a ésta se debe basar en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados y ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en los términos que emplean.

Amparo directo en revisión 258/2002. 11 de septiembre de 2002. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo en revisión 217/2002. Jorge Oliver Salvador. 12 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 919/2002. Rodrigo Edgardo Anciano Haces. 19 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Ángel Ponce Peña.

Amparo en revisión 187/2002. Fernando Moreno Gómez de Parada. 28 de mayo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Beatriz J. Jaimes Ramos.

Amparo directo en revisión 998/2003. Aserradero Tabla Larga, S.A. de C.V. 18 de febrero de 2004. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Enrique Luis Barraza Uribe.

Tesis de jurisprudencia 83/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

RENTA. EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 8o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. En términos de los artículos 1o., 10, 17, y segundo transitorio, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales están obligadas al pago del impuesto relativo en caso de que sean residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, debiendo calcularlo aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa que el ordenamiento legal prevé y acumulando la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Ahora bien, el hecho de que el primer párrafo del artículo 8o. de la Ley citada establezca que deben considerarse personas morales, entre otras, a las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles, y la asociación en participación, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al utilizar la expresión "entre otras", ni genera incertidumbre jurídica respecto de los sujetos obligados al pago del impuesto relativo, pues aparte de que la ley debe analizarse en su conjunto, la expresión citada es meramente ilustrativa, mas no limitativa; y el sujeto pasivo de la contribución conoce con anticipación su obligación de pago. Además, el legislador no está obligado a definir en el referido artículo 8o. a todos los entes que deben considerarse como personas morales, porque el artículo 25 del Código Civil Federal, aplicable para el entendimiento del mencionado término, hace la especificación pertinente.

Amparo en revisión 1420/2005. Consultoría Empresarial Metropolitana, Sociedad Cooperativa de R.L. 14 de octubre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En ese tenor, se concluye que el hecho de que el legislador establezca los elementos esenciales de una contribución en distintas leyes, en sentido formal y material, no implica una contravención a ese principio, pues el referido artículo 31, fracción IV, constituye un sistema que no exige como requisito de validez que sea en una sola ley, aunque no se soslaya que el agruparse la materia o tema jurídico en una sola de ellas, sería lo deseable; sin embargo, ello no constituye una exigencia constitucional.

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLIV/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.

Amparo en revisión 1209/2005. Angélica María Soler Torres y coag. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1272/2005. Francisco Javier Argüello García y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1967/2005. Óscar Humberto Lomelín Ibarra y coags. 2 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Gustavo Ruiz Padilla.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número XLII/2006, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil seis.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER INDIVIDUAL FAVORABLES A UN PARTICULAR. CONCEPTO DE. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO UTILIZA, NO REQUIERE QUE LO DEFINA Y, POR ENDE, NO VULNERA LOS PRINCIPIOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Las leyes no son diccionarios y la exigencia de que se definan todos los conceptos que emplean tornaría imposible la función legislativa, pues la redacción de las leyes se traduciría en una labor interminable e impráctica, teniendo como consecuencia que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con esa función. De ahí que el artículo 36, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación no transgreda lo dispuesto por el artículo 16 constitucional porque no es necesario que el legislador defina qué actos debe comprender el término "resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular", porque en ese concepto empleó vocablos lo suficientemente claros que son de fácil comprensión y, por ende, cualquier persona de entendimiento ordinario está en posibilidad de conocer que son resoluciones administrativas de carácter individual favorables al particular los actos que emite la autoridad de manera concreta, particular o individual, precisando una situación jurídica de beneficio a un gobernado determinado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 70/2007. Ford Motor Company, S.A. de C.V. 8 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Ronzon Sevilla. Secretario: Rodrigo Mauricio Zerón de Quevedo.

Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia en términos del punto 11 del capítulo primero del título cuarto del Acuerdo Número 5/2003 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte.

RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.

Los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I, 86, fracciones V y XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tercero, fracciones IV y XI, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, vigentes a partir del 1o. de enero de 2005, establecen la forma de determinar el costo de ventas deducible, los elementos que lo integran, los procedimientos aplicables para el cálculo y valuación de inventarios, así como el momento en que debe llevarse a cabo la disminución correspondiente de la base gravable. Ahora bien, conforme a diversas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, cuando la ley formal no contenga la regulación a detalle de todos los elementos del tributo, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, en consecuencia, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versen sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporar al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal. En ese sentido, si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene la definición legal de algunos conceptos, ni se establecen pormenorizadamente los procedimientos a que se hace alusión en el sistema de deducción denominado "Del costo de lo vendido", tal circunstancia no transgrede el principio tributario de legalidad ni el diverso de reserva de ley previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues los actos de proporcionar el significado de las palabras empleadas y señalar detalladamente los mecanismos utilizados para determinar esa deducción, para el control de inventarios o para la valuación de estos últimos, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica (contable-financiera), cuyos principios y reglas no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto, en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.

Amparo en revisión 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1284/2005. Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 118/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

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).

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 315/2009. México Cía. de Productos Automotrices, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

VALOR AGREGADO. PARA DETERMINAR EL OBJETO DEL TRIBUTOS CONSISTENTE EN "PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN" Y APLICAR LA TASA DEL 0% PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO PUEDE ACUDIRSE A LO PREVISTO EN EL NUMERAL 215, FRACCIÓN I, DE LA LEY GENERAL DE SALUD. El último precepto citado establece que para los efectos de esa Ley, se entiende por "alimento" cualquier sustancia o producto, sólido o semisólido, natural o transformado, que proporcione al organismo elementos para su nutrición; sin embargo, por la forma en que se encuentra redactado, se advierte que dicho concepto sólo es para el ámbito de aplicación de la Ley General de Salud, pues al iniciar con la expresión "Para los efectos de esta Ley", significa que no puede tener un alcance extensivo para definir el objeto del gravamen del impuesto al valor agregado. Lo anterior adquiere mayor sentido si se considera que el artículo 215, fracción I, de la Ley General de Salud está inserto en el Título Décimo Segundo, "Control Sanitario de Productos y Servicios y de su Importación y Exportación", Capítulo II, "Alimentos y Bebidas no Alcohólicas"; de ahí que cuando esta Ley brinda una definición de alimento, lo hace para cumplir con el control sanitario de productos, de su importación y exportación, lo que impide homologar esos propósitos a los motivos por los cuales ciertos productos deben sujetarse a la tasa del 0% para el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Amparo en revisión 807/2010. Comercializadora TMLUC, S.A. de C.V. 19 de enero de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

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.

Amparo directo en revisión 2929/2010. Cala Formentor, S.A. de C.V. 30 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

SIMETRÍA FISCAL. NO ES UNA GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y SU AUSENCIA NO PROVOCA NECESARIA Y AUTOMÁTICAMENTE UNA TRANSGRESIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción. Sin embargo, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V. y otras. 27 de abril de 2010. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1006/2009. Tyco Electronics Tecnologías, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1346/2009. Aluprint, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 441/2009. Grupo McGraw-Hill S.A. de C.V. y otra. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXVII/2010, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez.

Anexo II. Criterios de Tribunales Administrativos

FISCAL.- DERECHO FISCAL MEXICANO.- En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero Derecho Fiscal Mexicano; pudiéndose citar entre últimos intentos en tal sentido, la Ley de Percepciones Fiscales y el actual Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, al declarar el artículo 11 de este último Código, que el derecho común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto de la Legislación Fiscal, cuando expresamente esté previsto de la supletoriedad o cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, el legislador mexicano no ha hecho sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos

Resolución del Pleno de 19 de noviembre de 1940. Contradicción planteada por la Dirección Técnica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda, respecto de las tesis sustentadas en las sentencias recaídas en los juicios 1503/940 y 2744/940. NOTA: Esta tesis apareció publicada en la Compilación de Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948 con el rubro: "DERECHO FISCAL MEXICANO" NOTA: ESTA TESIS SE HA PUBLICADO EN COMPILACIONES ANTERIORES CON LA CLAVE I-J-58

R.T.F.F. Primera Época. Año IV. No. s/n. Enero - Diciembre 1940. p. 10(Compilación) R.T.F.F. Primera Época. Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal durante los años de 1937 a 1948. p. 226

SUPLETORIEDAD.- EL ARTÍCULO 5º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE EL SISTEMA DE SUPLETORIEDAD, APLICABLE A TODO EL RÉGIMEN TRIBUTARIO FEDERAL.-

El Código Fiscal de la Federación constituye el ordenamiento que establece los principios generales aplicables a todo el sistema tributario federal y dentro de estas normas, el artículo 5º. prevé el principio que regula el sistema de supletoriedad, a saber "(...) A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común". En este contexto, resulta evidente que sólo podrá aplicarse el derecho federal común en defecto del derecho fiscal federal, a grado tal que si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que dentro del sistema de normas tributarias federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente. Por estas razones, si en el caso concreto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de 1995, no definía la figura de "asistencia técnica", pero otra norma fiscal sí la definía claramente, como lo es el artículo 24, fracción XI, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta norma debe aplicarse supletoriamente. (4)

Juicio No. 8669/99-11-01-9/138/99-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretaria: Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.

IV-P-2aS-297

Juicio No. 7678/99-11-09-1/379/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

IV-P-2aS-298

Juicio No. 8671/99-11-09-9/223/00-S2-07-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Rafael García Morales.

IV-P-2aS-299

Juicio No. 7935/99-11-01-4/348/00-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 4 de mayo del 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.

V-P-2aS-37

Juicio No. 8676/99-11-05-1/166/99-S2-10-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 6 de abril de 2000, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

(Tesis de Jurisprudencia aprobada en sesión de 27 de febrero de 2001)

Anexo III. Tablas

A. Figuras Jurídicas de Disminución de Valor

	Remisión	Quita	Condonación	Descuento	Bonificación	Rebaja	Renuncia
Género o Especie	Especie de Renuncia	Especie de Remisión	Especie de Renuncia	Especie de Rebaja	Especie de Rebaja	Género	Especie de Rebaja
Tipo de Acto	Unilateral	Unilateral	Unilateral	Bilateral	Bilateral	Ambos (Es el género)	Unilateral
Origen (respecto de contrato primitivo)	Con posterioridad	Con posterioridad	Con posterioridad ¹⁷⁶	A la celebración o con posterioridad	Con posterioridad	A la celebración o con posterioridad	Con posterioridad ¹⁷⁷
Disminución	Parcial o Total	Parcial	Parcial o Total	Parcial	Parcial	Parcial o Total	Parcial o Total
Debe existir razón comercial	NO	NO	NO	SI	SI	SI/NO	NO
Hay devolución de precio	NO	NO	NO	NO	SI		NO
Campo de Estudio en que prevalece su uso	Civil	Civil	Fiscal	Mercantil	Mercantil		Civil

¹⁷⁶ En este caso, sería más preciso hablar de un momento posterior a que surja la obligación tributaria, para el caso de la corriente que considera el término 'condonación' de uso exclusivo de la rama tributaria.

¹⁷⁷ En este caso, sería más preciso hablar de un momento posterior a que surja el derecho.

Fuentes de Consulta

Doctrina

AGUIRRE Sánchez, Sergio Salvador, *Una dinámica de Interpretación en Materia Impositiva, Obra Jurídica Enciclopédica en Homenaje a la Escuela Libre de Derecho en su Primer Centenario: Derecho Tributario*, México, D.F., Porrúa, 2012, XXIII pp., 1030 pp.

ÁLVAREZ, Mario I., *Introducción al Derecho, México, D.F., Editorial Mc Graw Hill, 1995, XXV pp., 428 pp.*

ÁLVAREZ Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2012, XVI pp., 384 pp.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18a ed., México, D.F., Editorial Themis, 2004, XXXVII pp., 578 pp.

BECERRA Bautista, José, *El Proceso Civil en México*, 19 ed., México, D.F., Porrúa, 2006, LIV pp., 829 pp.

BRAVO Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 2a ed., Bogotá, Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997, 377 pp.
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=Ax7ocva1hc4C&oi=fnd&pg=PA5&dq=derecho+tributario+autonom%C3%ADa&ots=x0_cB2BF16&sig=Auqo4HULnVF7mvKBvaj_pC0h5ul#v=onepage&q=derecho%20tributario%20autonom%C3%ADa&f=false

CALVO Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, México, D.F., Editorial Themis, 2013, XXXVIII pp., 1469 pp.

CALVO Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General, Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 17a ed., Pamplona, España, Editorial Aranzandi, 2013, 618 pp.

CAZORLA Prieto, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14a ed., Pamplona, España, Editorial Aranzadi, 2014, 674 pp.

_____, *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Navarra, España, Editorial Aranzadi, 2002, 208 pp.

COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial B de F, 2004, XL pp., 424 pp.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3a ed., México, D.F., Porrúa, 2007, XX pp., 337 pp.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28a ed., México, D.F., Porrúa, 2012, XVII pp., 1025 pp.

DE LA PEZA Muñoz Cano, José Luis, *De las Obligaciones*, 4a ed., México, D.F., Porrúa, 2006, XXI pp., 185 pp.

FERNÁNDEZ de Buján, Antonio, *Derecho Público Romano*, 10a ed., Pamplona, España, Editorial Aranzadi, 2007, 604 pp.

FERNÁNDEZ Ruíz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 2a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, XXXII pp., 660 pp.

FLOREZ Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 6a ed., México, D.F., Porrúa, 1963, XVIII pp., 407 pp.

GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volúmen I, 10a ed., Buenos Aires, Argentina, Ediciones La Ley, 2011, XLII pp., 613 pp.

GARCÍA Belsunce, Horacio A., *La Autonomía del Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones DePalma, 1996, 103 pp.

GARCÍA Carrasco, Genaro, *QVID IVRIS?: Sujetos de Derecho No Personificados*, México, D.F., Advisors Ediciones, 2010, 271 pp.

GARCÍA Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 4a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2009, XXII pp., 525 pp.

GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario, Serie IV Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 7a ed., Madrid, España, Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, 1957, XXXVI pp., 604 pp.

GÓMEZ Cotero, José de Jesús, *La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico*, México, D.F., Editorial Themis, 2014, XXXIII pp., 272 pp.

GUTIÉRREZ y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 15a ed., México, D.F., Porrúa, 2003, CXXXIII pp., 1237 pp.

IGLESIAS, Juan, *Derecho Romano*, 15a ed., Barcelona, España, Ariel, 2004, XXVI pp., 475 pp.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3a. ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2011, XXXII pp., 238 pp.

—————, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3a. ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 2004, XLVII pp., 968 pp.

KELSEN, Hans et al, *Ficciones Jurídicas*, 3a ed., México, D.F., Editorial Fontamara, 2013, 124 pp.

LEÓN Tovar, Soyla H., *Contratos Mercantiles*, México, D.F., Editorial Oxford, 2011, XXII pp., 826 pp.

LIZARDI Albarrán, Manuel, *Estudio de la Ley General de Sociedades Mercantiles*, México, D.F., Porrúa, 2011, XIII pp., 367 pp.

MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos*, México D.F., Editorial Mc Graw Hill, 2008, XXV pp. 440 pp.

MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 20a ed., México, D.F., Porrúa, 2008, XXVI pp., 369 pp.

MÁRQUEZ Romero, Raúl y Montes de Oca, Ricardo Hernández, *Lineamientos y criterios del Proceso Editorial*, México, D.F., Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, Serie J, Enseñanza del Derecho Material Didáctico Número 19, XIV pp., 68 pp. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/critedit/critedit.pdf>

MERINO Antigüedad, José María, *Esquemas de Derecho Tributario*, 2a ed., España, Ediciones Universidad de Deusto, 2001, 291 pp.

PÉREZ Fernández del Castillo, Bernardo, *Representación, Poder y Mandato. Prestación de Servicios Profesionales y su Ética*, 13a ed., México, D.F., Porrúa, 2006, XI pp., 311 pp.

REYES Sánchez, Sinuhé, *Interpretación de las Leyes Fiscales*, México, D.F., Editorial Novum, 2015, 194 pp.

RICO Álvarez, Fausto y Patricio Garza Bandala, *Teoría General de las Obligaciones*, México, D.F., Porrúa, 2005, XII pp., 617 pp.

RÍOS Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, D.F., Porrúa, 2009, XII pp., 167 pp.

_____ *Derecho Tributario. Parte General*, México, D.F., Porrúa, 2014, IX pp., 130 pp.

RODRIGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a ed., México, D.F., Oxford, 2004, XX pp., 309 pp.

ROSS Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2a ed., Santo Domingo, República Dominicana, Editorial Publicaciones CAPGEFI, 2009, 361 pp.

SALCEDO Younes, Ruth Yamile (coord.), *Modelo de Código Tributario para América Latina, Tendencias Actuales de Tributación*, Bogotá, Colombia, Editorial Universidad del Rosario, 2010, 544 pp.

<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=sSXA7wP7YPYC&oi=fnd&pg=PA11&dq=%22modelo+de+codigo+tributario+para+america+latina%22&ots=B5nuuRXEQz&sig=x4AvOj1Att2GOYrdaWtlo1aQmW0#v=onepage&q=%22modelo%20de%20codigo%20tributario%20para%20america%20latina%22&f=false>

SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8a ed., México, D.F., Porrúa, 2011, XXX pp. 660 pp.

SEMPÉ Minvielle, Carlos, *Técnica Legislativa y Desregulación*, 6a ed., México, D.F., Porrúa, 2009, XVI pp., 359 pp.

SOLER, Osvaldo H., *Derecho Tributario: Económico – Constitucional - Sustancial – Administrativo – Penal*, 3a ed., Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2008, XXXI pp., 672 pp.

TAMAYO y Salmorán, Rolando, *Elementos para una Teoría General del Derecho*, 2a ed., México, D.F., Editorial Themis, 2003, LXII pp., 536 pp.

_____ *Sobre el Sistema Jurídico y su Creación*, México, D.F., Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1976, 152 pp.

TORRUCO Salcedo, Sitlali, *Principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana, Derecho Fiscal en Homenaje a Eusebio González García*, México, D.F., Editorial Novum, 2014, 614 pp.

Legislación

Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal
Código Civil Federal
Código Civil para el Distrito Federal
Código Fiscal de la Federación
Ley del Impuesto sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley General de Sociedades Mercantiles
Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y sus Anexos

Otras fuentes

Normas de Información Financiera 2016

Diccionario de Derecho de Rafael de Pina
Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia
Diccionario Latín-Español, Español-Latín de Julio Pimentel Álvarez.
Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM

Dictionary of Business Terms by Jack P. Friedman
Merriam-Webster's Dictionary of Law

