

Reacciones frente a las formas relacionadas con la elusión fiscal

Martha Ochoa León

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

martha8a21@hotmail.com

Reacciones Internacionales frente a la Elusión Fiscal y sus formas, figuras que encontramos dentro del Derecho Tributario, derecho que regula las normas y principios para la obtención de las contribuciones, como el ingreso más importante que un Estado requiere para realizar su actividad económica, por lo que organismos internacionales han presionado para que todos regulen estrategias para combatirlos y coadyuvar a generar estabilidad económica no nada más interna, sino a nivel internacional.

Introducción

REACCIONES FRENTE A LAS FORMAS RELACIONADAS CON LA ELUSIÓN FISCAL

Planteamiento

La fuerte presión fiscal a que se ha llegado en la mayoría de los países por los diferentes organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, (OCDE) ha llevado a la mayor parte de ellos a combatir enérgicamente la evasión y la defraudación fiscal¹, al igual los lleva a disputar arduamente las diferentes formas que se utilizan para eludir el pago de los impuestos. La lucha contra la elusión en la elaboración del Código Fiscal de la Federación Mexicana, (CFF) en relación a este tema ha sufrido diferentes reformas en lucha contra la elusión y la evasión siendo la más fuerte en el 2014, ya que permitirá a las autoridades fiscales no solo la fiscalización que traerá como consecuencia más recaudación, sino también sancionar su incumplimiento, por lo que ha desatado una serie de inquietudes e inconformidades por ser esta muy abundante y controvertida, porque puede ocasionar la vulneración de los derechos humanos y sus

¹ MICHELI, G.A.: "Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1976, n.º. 122, p.247.

garantías, así como el intento que se dio en 2005, en la que el Titular del Ejecutivo Federal Mexicano, presentó una iniciativa de reforma al CFF, consistente en la adopción del principio de la “preminencia del fondo sobre la forma”².

Esta iniciativa se justificó en la necesidad de lograr que las disposiciones de Derecho Fiscal se aplicaran atendiendo fundamentalmente el fondo, con el propósito primordial de evitar que los contribuyentes realizaran actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto, fuera reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal. Se dijo en ese momento que la ausencia de la preminencia del fondo sobre la forma en la legislación fiscal mexicana ha impedido interpretar y aplicar debidamente sus disposiciones para contrarrestar esas prácticas artificiosas, lo que ha motivado el incremento de su realización en perjuicio del fisco federal. De manera que siguiendo la tendencia internacional, se consideró establecer reglas de interpretación para aquellos actos que tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos habituales, que están dirigidos a eludir normas y obligaciones que de otra forma no se alcanzarían³.

En el texto de la referida iniciativa se señaló que no basta con que se trate de un acto artificial o impropio, sino que necesariamente deberá producir efectos económicos iguales o similares, a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados, y que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los mismos, consistan en un beneficio fiscal, el que deberá específicamente consistir en:

- la disminución de la base o del pago de una contribución o la determinación de una pérdida fiscal en cantidad mayor a la que legalmente corresponda,
- la obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

² Iniciativa del Ejecutivo Federal, del Decreto de reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales. México, Distrito Federal, a 5 de septiembre de 2005; gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 10-08-2010

³ GOMEZ COTERO, J. de J.: La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla, ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela 2008 p. 475

Al analizar esta iniciativa, la Cámara de Diputados de la LIX legislatura consideró desecharla, bajo el argumento de que se trata de normas complejas que pueden generar dificultades en su aplicación⁴, por lo que propuso una nueva redacción al texto del art. 5 del CFF, al reconocer la necesidad de establecer en el ordenamiento tributario mexicano una norma que permita que en la aplicación de las disposiciones fiscales prevalezca el fondo sobre la forma, como un principio de interpretación general que produzca efectos tanto en beneficio del erario federal como del contribuyente.

Los legisladores sostuvieron la conveniencia de incorporar el principio de prevalencia del fondo sobre la forma, en la aplicación de las disposiciones fiscales, determinando que cuando la ley se aplicara a hechos en lo que se adoptaron formas jurídicas inadecuadas, que únicamente tuvieran como efecto la eliminación o disminución de obligaciones fiscales, la obligación fiscal nacería con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos, sin que se entendiera por ello una interpretación extensiva. Es importante destacar que el contribuyente podría demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo caso no se aplicarían las consecuencias mencionadas⁵.

Tres son los elementos que necesariamente deberían concurrir para su aplicación:

1. El primero de ellos es que se esté en presencia de formas jurídicas inadecuadas, es decir, formas jurídicas inusuales, anómalas o infrecuentes para la obtención de un resultado económico concreto.
2. El segundo elemento, es que las formas jurídicas adoptadas sólo tengan como finalidad un ahorro fiscal, y
3. El tercero es la ausencia de motivos económicos válidos diversos al ahorro tributario.

La falta de alguno de estos elementos citados, provoca que la norma no se aplique.

⁴ Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados de la LIX legislatura, Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 15-05-2012.

⁵ GOMEZ COTERO, J. de J.: “La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla”, op. cit., p. 476.

Al remitirse dicho dictamen a la Cámara de Senadores⁶, la propuesta fue desechada bajo el argumento de que los vocablos: “*artificiales o impropios, idóneos o apropiados*”, implican una alta subjetividad por parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona los interprete a su manera, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica, puesto que, cualquier interpretación jurídica que realicen los contribuyentes obligados por la norma, estará en entredicho y sujeta a modificación, cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente, que en un caso determinado debe prevalecer “*el fondo sobre la forma*”, incertidumbre que se torna más grave cuando la autoridad no ha ejercido sus facultades revisoras sin que éstas hayan caducado, ni el crédito prescrito, ya que en tal supuesto, las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas. Por lo anterior, se consideró que el texto propuesto implicaba dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recharacterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial⁷.

Ahora en el 2014, se diseña toda una estrategia de fiscalización, ya que la recaudación será una consecuencia, las más importantes son las que se suscitaron en el CFF, como es la obligación que se establece en el artículo 33, fracción III que señala Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes (RFC), con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes. Es evidente que con esta reforma se faculta a la autoridad exactora inscribir a las personas cuando estas no lo hagan, de igual manera las instituciones de crédito, cooperativas de ahorro y préstamo que

⁶ Cámara Revisora en el sistema bicamaral que opera en el Régimen Constitucional Mexicano <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 15-05-2012.

⁷ GOMEZ COTERO, J. de J.: “*La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla*”, op. cit., p. 477.

reciban depósitos, que realicen operaciones susceptibles de ser sujetos de contribuciones, deberán inscribir al RFC a sus cuentahabientes, quién va a juzgar esta susceptibilidad será la autoridad, y si no hay domicilio fiscal, será el domicilio particular, artículo 10 inciso d) de la fracción I del CFF, esto permitirá a la autoridad fiscal el seguimiento del contribuyente y poder exigirle el cumplimiento de sus obligaciones⁸. Es también con la obligación generalizada de los Comprobantes Fiscales Digitalizados por Internet (CFDI), arts. 29 y 29-A del CFF, con la que la Autoridad tendrá toda la información en cuestión de segundos, para poder cruzar esta, así como detectar posibles discrepancias fiscales y la implementación del buzón electrónico del artículo 17-K del CFF⁹, con el cuál la autoridad fiscal redondeara sus estrategias fiscales, ahorrándose tiempo dinero y esfuerzo. Este buzón entrara en vigor para las Personas Morales (PM) el 30 de junio 2014 y para la Persona Física (PF) el 1º de Enero 2015. A través de este los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, pero el principal objetivo es la agilidad y control, que va a tener con las notificaciones, que el contribuyente estará obligado a consultarlo diariamente o por lo menos cada tres días, porque de no hacerlo surtirán sus efectos estés, “mediante reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de

⁸ www.notasfiscales.com.mx , Estrategia expansiva para fiscalizar a los contribuyentes, febrero 2014, pp.17-21.

⁹ Código Fiscal de la Federación, México 2014. Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Administración Tributaria (SAT)”, estas últimas palabras se repiten una y otra vez en los diferentes preceptos de la reforma fiscal 2014, por lo que considero que se da toda la facultad a la autoridad de manejar las reglas de la manera que más les convenga, por lo que no hay certeza jurídica para los contribuyentes. Esto que comento aquí es solo una pequeña pero muy importante parte de las estrategias fiscales, implementadas en este año, por otro lado México presionado por el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales y Financiamiento al Terrorismo (GAFI), se establece la Ley Federal para la Prevención e Identificación de las Operaciones de Recursos de Procedencia Ilícita, publicada el 17 de Octubre de 2012, en el Diario Oficial de la Federación, (DOF) y entrada en vigor el 18 de Julio 2013, es también un complemento porque su objetivo primordial es desarrollar sistemas de prevención, como parte de una estrategia global para combatir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, en donde se obliga a las Empresas informar las operaciones vulnerables a ser revisadas por el SAT, con la cual podrán cruzar información, y encontrar discrepancias fiscales.

Prácticas Fiscales Indebidas

En relación a la lucha contra las diferentes formas de elusión, utilizadas también en la planeación fiscal, así como en la evasión, a través de las reformas de los últimos años, se introduce al CFF, en su art. 33 fracción I, inciso h)¹⁰, la figura denominada “*prácticas fiscales indebidas*” cuyo propósito es dar a conocer los criterios de la autoridad administrativa, respecto de algunos temas que se consideran abusivos, vinculándolos con la responsabilidad que recae sobre terceros (asesores), conforme el art. 89, con la sanción correspondiente que

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, México 2014; Art 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

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

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

Este fundamento introducido en el Código Fiscal de la Federación, le da una amplia facultad a la Autoridad para que esta emita sus criterios, de la manera más conveniente para combatir, prácticas fiscales indebidas como son la elusión y la evasión fiscal.

establece el art. 90, ambos del ordenamiento anteriormente comentado y redondeadas con la reforma del 2014¹¹.

Aquí, podemos verificar que el objetivo principal de la reforma, era de sancionar la responsabilidad que recae sobre los terceros que asesoren, aconsejen o presten servicios para que su cliente omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. Considerando como agravante el que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios, sean diversas a los criterios dados a conocer por las autoridades en los términos que señala el inciso h) de la fracción I del art. 33 de este Código Tributario, con lo que es muy evidente que se pretende inhibir a quienes proponen el uso de estas figuras a fin de que desistan en su recomendación de aplicarlas¹².

El Hecho Imponible complementario

¹¹ Código Fiscal de la Federación, México 2014 Art. 89. Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

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

II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

Artículo 90. Se sancionará con una multa de **\$44,610.00 a \$70,110.00**, a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89 de este Código.

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

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

¹² GOMEZ COTERO, J. de J.: “La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla”, op.cit., p. 479.

Este mecanismo consiste en ampliar los efectos del hecho tipificado como hecho imponible, a otros que con distinta forma, tienen el mismo perfil económico. El legislador configura nuevos supuestos que completan el presupuesto típico. En este caso el legislador crea presupuestos objetivos supletorios o suplementarios, con el fin de colocar el presupuesto del hecho tributario sobre vías laterales que la vida económica ha empezado a recorrer¹³, y así evitar que las posibles fisuras que deja la legislación tributaria, al configurar los presupuestos de hecho, sean utilizadas para defraudar la ley tributaria. Los supuestos en que se utilizan presupuestos de hecho suplementarios, no deben ser confundidos con las presunciones establecidas para evitar el fraude de ley, ya que en aquellos, el legislador se limita a configurar un nuevo presupuesto de hecho, sin que exista el proceso deductivo propio de la presunción¹⁴. El problema que plantea esta técnica, es que si bien puede reducir el fraude, no lo elimina en su totalidad¹⁵. Tanto la “*elusión*” como la “*no sujeción*” en sus respectivos campos, señala ALBIÑANA, sirven para señalar las fronteras del hecho imponible (real en la primera, y legal, en la segunda)¹⁶.

Delimitación del Hecho Imponible

Es importante que las normas jurídicas tributarias determinen el hecho imponible, señalando sus límites y su extensión de tal forma que se pueda conocer con precisión el contorno del hecho imponible, con el fin de saber si la obligación tributaria ha nacido o no. Pero hay que tener en cuenta que los presupuestos, objeto de la obligación tributaria, en ocasiones vienen configurados por la norma con rasgos genéricos, de tal forma que son susceptibles de una especificación que llevarán a cabo las propias normas, introduciendo caracteres singulares que individualicen todas las posibles manifestaciones. La obligación contributiva nacerá cuando se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma, sin ser necesario que el hecho al que nos estamos refiriendo, se tenga que identificar con alguna de las concretas

¹³ HELSEN, A.: “*Diritto tributario*”, Giuffrè, Milano, 1956, p. 143.

¹⁴ PALAO TABOADA, C.: “El Fraude a la Ley en Derecho Tributario, (Notas para un estudio)”, en R.D.F.H.P., n° 31, pp. 686 y 687.

¹⁵ BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè, Milano, 1954, p. 26.

¹⁶ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: “La evasión legal impositiva”, op. cit., p. 21.

individualizaciones del presupuesto, tipificadas por la legislación del tributo¹⁷. DIEZ-PICAZO, señala que “no es posible deslindar radicalmente la *questio facti* y la *questio iuris*. Porque al interpretar la *questio facti*, se lleva a cabo una operación de valoración jurídica, lo mismo que al interpretar las normas no pueden perderse de vista los hechos” y que la fijación de la *questio facti*, es siempre la fabricación de una historia, que se hace con la mayor objetividad posible y del modo más impersonal posible, por supuesto, pero de la cual no están nunca ausentes factores ya inicialmente valorativos. Por esto, al fabricarse la historia que se va a decidir, de algún modo se está ya insensiblemente diciendo, pues la escisión entre los hechos y las normas nunca se produce por completo, y los hechos son tenidos en cuenta desde el punto de vista de las normas¹⁸.

Se delimita en este caso el presupuesto de hecho de una forma genérica, de manera que, independientemente del camino que se tome por el contribuyente a la hora de formalizar sus relaciones, si éstas tienen unos efectos en los que se aprecia el contenido genérico señalado por la norma, nacerá la obligación tributaria. El riesgo que puede tener este mecanismo es que se graven hechos no queridos o no previstos por el legislador¹⁹. Lo que no hay que confundir es la tipificación genérica del hecho imponible, con la analogía, ya que mientras ésta opera en la fase aplicativa, la tipificación genérica lo hace en la fase normativa²⁰.

El problema de la tipificación genérica se encuentra en la posibilidad de una configuración demasiado abierta, en la que el legislador debe tener, no sólo cautela conceptual, sino que al formular de forma genérica el hecho imponible, añada una formulación con las manifestaciones más frecuentes del mismo, y añada otra formulación aclaratoria en la que prevean algunos supuestos de no sujeción; y otra, de carácter taxativo, de franquicias y exenciones²¹.

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero, T, I, vol. 2, Universidad de Madrid.-Facultad de Derecho, Madrid, 1967, pp. 399 y ss.

¹⁸ DIEZ-PICAZO, L.: Experiencias jurídicas y teoría del derecho, Ariel, Barcelona, 1999, p. 228.

¹⁹ ROZAS VALDES, J.A.: "El Derecho Tributario ante el fraude de Ley", en R.D.F.H.P, nº 223, Madrid, 1993, pp. 83 y 84.

²⁰ PEREZ ARRAIZ, J.: Fraude de Ley en el Derecho Tributario, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 55.

²¹ ROZAS VALDES, J.A.: "El Derecho Tributario ante el Fraude de Ley", en R.D.F.H.P, nº 223, Madrid, 1993, p. 112.

La Justificación de las Presunciones y Ficciones

La presunción es un intento de obtener la verdad y su dimensión, a partir de un hecho cierto, concreto y comprobado; el resultado de esta inferencia, está sujeto a prueba y demostración de su verdad²². El Derecho utiliza la figura de las presunciones para sortear las dificultades probatorias²³. Estas figuras constituyen un procedimiento de la lógica formal que puede tener una naturaleza muy diversa entre sí²⁴, que son ampliamente utilizadas en el contexto fiscal porque es donde más se requiere conocer los hechos para reconocer el derecho y aplicarlo a los primeros²⁵. La elusión fiscal se apoya en las propias disposiciones jurídicas que como creación humana resultan imperfectas, y emplea para luchar contra dichos efectos dos herramientas fundamentales:

Las presunciones, y las ficciones²⁶.

La presunción supone una cosa cierta, sin estar probado o que aún nos conste. Las presunciones son medidas indirectas para evitar el fraude²⁷. La palabra ficción dice LAMARCHE, remite a dos acepciones principales: primero dar forma, formar, modelar y después simular y fingir, para a su juicio llegar a una tercera que es imaginar²⁸.

²² GOROSITO, A.M.: "Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario" Boletín de Asociación Argentina de Estudios Fiscales, AAEF, documento consultado en internet, en la página, www.aef.org.ar el 17/08/2012 a las 3:01, p. 1.

²³ SANCHEZ SERRANO, L.: Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Madrid, Edersa, 1983, p. 188.

²⁴ MICHELI, G.A.: Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario, op. cit., p. 248.

²⁵ BURGOA TOLEDO, C.A.: La interpretación de las disposiciones fiscales, Ed. Dofiscal, México, 2011, p. 385.

²⁶ ZAVALA AGUILAR, G.: Heurística Fiscal, el Arte de la Estrategia Fiscal, op. cit., p. 133.

²⁷ ROZAS VALDES, J.A.: "El Derecho Tributario ante el Fraude de Ley", op. cit., p. 86.

²⁸ LAMARCHE, J.: "La ficción y la verdad", documento consultado en internet, en la página, www.bu.edu/wcp/Papers/Aest/AestLama.htm. 11-05-2012.

En el Imperio Romano la palabra “*presunción*” se manejaba en el sentido de opinión, suposición o creencia; los compiladores los adicionaron en ocasiones contraponiendo las voces *praesumere* y *adprobare* o *probare*, creyendo como tales, las hipótesis que se tienen por ciertas, mientras no sean destruidas por una prueba en contrario: *praesumptum esse debet, nisi contrarium approbetur*²⁹, a través de ellas el legislador presume en ocasiones, que se realiza el presupuesto de hecho, cuando se realiza un acto que sin tener los requisitos tipificados por el hecho imponible, consigue los mismos resultados. De esta forma se reducen las posibilidades de encontrar una ley de cobertura que sirva para realizar el acto en fraude de ley³⁰. “*Las presunciones no contribuyen a la perfección técnica del tributo, al renunciarse a la determinación exacta de los cualitativos o cuantitativos de la relación jurídico-tributaria*”³¹. La presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, según sea presunción legal o judicial, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho con fundamento en las máximas generales de la experiencia que le indican cuál es el modo habitual como se suceden las cosas y los hechos³². Igual establece DEVIS ECHANDIA, tomando como base las opiniones de Carnelutti, Framarino, Rosemberg, Micheli, Ellero, Gorphe, Lessona, Ricci, Silva Melero, Manuel Serra, expresa: “*La presunción es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho con fundamento en las máximas generales de la experiencia que le indican cuál es el modo normal como se suceden las cosas y los hechos*”³³, estas últimas permiten la prueba en contrario y prescriben la observancia, admitiendo por otra parte, la prueba de que, en el caso concreto, los hechos que se han desarrollado de forma diferente; y, por tanto, que del hecho conocido no es deducible el hecho desconocido, no determinado por el legislador (la llamada prueba en contrario), sino predeterminado por el juez o por el administrador³⁴. Las definiciones anteriores, emitidas por la doctrina, coinciden en sostener que

²⁹ DEVIS ECHANDIA, H.: Compendio de Derecho Procesal, Tomo II. Pruebas judiciales, Ed. ABC, Bogotá, 1975, pp. 487 y 488.

³⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 15ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 466.

³¹ CARBAJO VASCO, D.: “La presunción de onerosidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Sobre Sociedades”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 166 y 167, 1983, p. 838.

³² PLANIOL y RIPERT: *Tratado Práctico de Derecho Civil Francés*, Tomo VII, Ed. Cultural, S.A. La Habana, p. 945.

³³ DEVIS ECHANDIA, H.: “Compendio de Derecho Procesal”, op. cit., pp. 487 y 490.

³⁴ MICHELI, G.A.: *Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario*, op. cit., p. 249.

las presunciones “*en general*” son razonamientos o conclusiones que el legislador o el juez establecen sobre la base de hechos no conocidos. Tienen una función sustancial y extraprocesal muy importante, además de la indirectamente probatoria. Le da seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial³⁵.

Si estando fehacientemente acreditado que el contribuyente realizó la actividad económica, el organismo fiscal no puede probar los hechos en que funda su pretensión fiscal, ello no es motivo para que el quede exento del pago del tributo³⁶. Las presunciones extienden su aplicación no sólo al campo de la lucha contra el fraude, sino también al de la determinación de elementos de hechos desconocidos o de difícil precisión en la relación tributaria³⁷, y que pueden afectar a la existencia y dimensión del hecho imponible³⁸. Porque va de un hecho conocido, a uno desconocido, o sea primero sucede el acontecimiento previsto por la ley, y posteriormente el texto normativo le adjudica el adjetivo fiscal correspondiente³⁹.

Al hablar de la naturaleza de las presunciones, algunos autores expresan que las legales no constituyen medios de prueba, sino dispensas de prueba; ya que realizan un desplazamiento total de la carga tributaria y quien se beneficia de ellas nada tiene que probar, a menos que no se encuentre en las condiciones fijadas por la ley y a

³⁵ DEVIS ECHANDIA, H.: Teoría General de la Prueba Judicial Tomo II. Ed. Alberti 835, Buenos Aires, 1981, pp. 693-708.

³⁶ GOROSITO, A.M.: “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario” Boletín de Asociación Argentina de Estudios Fiscales, op.cit., p1.

³⁷ GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, op. cit., p. 51.

³⁸ Ejemplos de este tipo de presunciones los encontramos en el art. 116, 119 y 145.3 de la L.G.T española. Sobre este último precepto ha apuntado PUEYO MASO, que a las actas de la Inspección siempre se las ha considerado documentos públicos, y dado que incorporan un acto administrativo gozan de la presunción general de legalidad. (“Comentario al artículo 145 de la L.G.T.”, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, T. II-A, Edersa, 1985, pág. 270). Cfr. PEREZ ARRAIZ Javier. “Fraude de ley...op. cit., p. 57.

³⁹ BURGOA TOLEDO, C.A.: La interpretación de las disposiciones fiscales, op. cit., p. 395. Como la fracción III de art.59 del CFF, primero existe el depósito bancario y con posterioridad la ley autoriza a la autoridad fiscal para considerarlo como ingreso acumulable.

las que subordina ésta el funcionamiento de las presunciones. Consideran que las disposiciones que las establecen son de interpretación puramente restrictiva⁴⁰.

En algunas ocasiones, como ha señalado ROSEMBUJ, la utilización de presunciones absolutas no convence de su constitucionalidad, de cara al derecho a la presunción de inocencia, desvirtuada en estos casos por la carencia de un mínimo de actividad probatoria. Y es que el sujeto obligado, quién debe tener siempre el derecho a probar lo contrario de lo que se le exige⁴¹.

La Simulación conforme al art. 109 fracción IV del CFF

Inicialmente cuando se presentó el texto original de la disposición contenida en el art. 109, fracción IV del CFF, se generaron muchos comentarios y críticas en diversos sectores, debido a que el texto equiparaba a delito fiscal lo siguiente: *“El contribuyente que realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal”*, resultando esto muy criticable e impreciso, por lo siguiente:

Actualmente la disposición comentada está redactada de la siguiente manera, Art.109. *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

“Simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”⁴².

⁴⁰ JOSSERAND, L.: Derecho Civil, “Teoría General de las Obligaciones. Tomo II, Vol. I, Ed. Bosch & Cía. Editores, Buenos Aires, 1950, pp. 162-164.

⁴¹ ROSEMBUJ, T.: El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994., p. 310. Puede ser esta una prueba de la existencia, en la normativa tributaria, de esas inconscientes asimilaciones a instituciones de Derecho Penal a las que ya hemos hecho referencia. Véase a. PEREZ ARRAIZ J.: “Fraude de ley... op. cit., p. 60.

⁴² Vigente desde el 1 de Enero 1998.

Esta disposición está relacionada en muchas ocasiones con la Planificación Fiscal, por lo que resulta necesario precisar que el profesional asesor fiscal, cuando obtiene beneficios como disminuir, diferir y abatir la carga tributaria, únicamente lo hará de forma lícita cuando utilice las vías y opciones que el derecho así lo permita. Por su parte, la simulación requiere forzosamente que exista un acto jurídico indebido, o sea algo que esté fuera del marco legal existente⁴³.

La simulación desde el punto de vista fiscal, es una actividad ilegal mediante la cual, el obligado en vez de elegir entre alternativas válidas para desarrollar una actividad económica, elige formalmente una, cuando de hecho realiza otra, con el único fin de darle una apariencia errónea a tal operación y beneficiarse del tratamiento fiscal aplicable a la que “simula” estar realizando, y que no es aplicable a lo que en realidad está llevando a cabo, lo que se presenta bajo alguno de los siguientes supuestos:

- Situaciones en las que el contribuyente disfraza o esconde los verdaderos derechos y obligaciones que ha creado. (Acto simulado)
- Situaciones en las que el contribuyente no tiene la intención de cumplir ni de hacer cumplir los derechos y obligaciones que ha creado.
- Situaciones en las que la forma jurídica que reviste a una operación realizada por el contribuyente es diferente a la substancia económica de dicha operación⁴⁴.

Es de suma importancia analizar el concepto jurídico de “Simulación” como una figura del Derecho Civil. El sistema jurídico mexicano reconoce el principio de libre contratación, contenido como una garantía individual en el art. 5 de la CPEUM. En virtud de esta garantía los gobernados tienen autonomía en la

⁴³ El Dr. Edgar Salazar de la Fuente, comenta en su artículo publicado en México en la revista Interlegis en Octubre de 2004, sobre Planeación y Simulación en Materia Fiscal que el concepto de planeación fiscal se ha satanizado por las autoridades fiscales, sin embargo, debe formar parte de todo presupuesto de operación en los negocios. No debe entenderse como el aprovechamiento de “lagunas” en la ley, pagar estrictamente lo que las leyes permiten, y aprovechar los estímulos, opciones y oportunidades que las leyes otorgan, es parte de una planeación fiscal lícita, <http://www.google.com>, consultado el 7-05-2010.

⁴⁴ GOMEZ COTERO, J. de J.: “La elusión fiscal y los medios para evitarla” op. cit., pp. 462 y 463.

voluntad de celebrar los actos jurídicos en la forma que más les convenga, así lo dispone el art. 1832 del Código Civil Federal en México (CCF). De esta forma, el derecho fiscal da consecuencias tributarias a los actos que sean efectivamente celebrados por el contribuyente. Las partes contratantes declaran su voluntad para efectos de la celebración de los actos jurídicos, y la interpretación de los mismos que consiste en determinar la común intención de las partes, como sus efectos jurídicos, entre estos, los tributarios.

Ahora bien, nuestro derecho reconoce casos que discrepan con lo anterior: uno es la declaración de voluntad hecha por las partes; y otro su voluntad real, ya sea porque el sujeto quiso otra cosa distinta a la que declaró (lo que se atribuye a un “error”) o bien porque formulada la declaración, la realidad es que el sujeto no lo quería (“simulación”).

En la “simulación”, las partes de común acuerdo emiten una declaración que no coincide con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros. El CCF establece “es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”⁴⁵.

La simulación se diferencia del fraude a la ley por lo siguiente:

- En el fraude a la ley tributaria no hay ocultación, sino que se produce una coincidencia entre el hecho realizado y el declarado.
- En la simulación relativa concurren dos actos, uno aparente y otro real, en el fraude a la ley hay sólo un negocio jurídico en el que existe discrepancia entre la finalidad perseguida y las causas objetivas.
- La simulación sólo es posible en el ámbito de los negocios jurídicos bilaterales o multilaterales dado que es necesario un acuerdo de voluntades que han convenido en que su declaración exterior produzca efectos distintos a los aparentes. En el fraude no es necesario un

⁴⁵ CÓDIGO CIVIL FEDERAL, Mexicano, Art. 2180 del. Sumario Civil, Ed. Thémis, Edición 2009. Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

negocio bilateral⁴⁶.

Tipos de Simulación conforme al Código Civil Federal

Por su parte, el art. 2181 considera dos tipos de simulación: en el primero la simulación es absoluta, cuando el acto simulado nada tiene de real; y la simulación es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter⁴⁷.

Acción de Simulación

Acción de simulación y simulación como delito fiscal. En síntesis, el art. 2183 del CCF establece que pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en trasgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública⁴⁸.

En el caso de una simulación relativa, al dar a conocer el acto oculto y destruir el acto aparente, el acto subyacente produce los efectos fiscales correspondientes a su propia naturaleza.

Respecto de una simulación absoluta, al desvanecerse la ilusión, también desaparecen los efectos fiscales que pretenden darse a ese acto simulado.

⁴⁶ GOMEZ COTERO, J. de J.: *“La elusión fiscal y los medios para evitarla”* ponencia en la XXIV ... op. cit., p. 463.

⁴⁷ CÓDIGO CIVIL FEDERAL, México, 2011, art. 2181. La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

⁴⁸ CÓDIGO CIVIL FEDERAL, art. 2183. Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en trasgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

Elusión la equiparamos a la idea de evitar, y por lo que se refiere al Fraude de Ley tributaria, dicha evitación, se concreta en conseguir que no se aplique una determinada norma, debido a la no realización del hecho imponible previsto para la consecución de los resultados que el Estado pretende. El Fraude de ley, refleja la astucia de los individuos como gobernados, porque respetando las palabras de la ley, se elude su sentido. El fraude a la ley tributaria, en el ámbito fiscal se concreta en la sustitución del hecho imponible más gravado, por otro que no lo esté tanto, o que simplemente, no lo esté.

La planeación fiscal es una actividad lícita y debida, dentro del marco legal existente, ya que la complejidad de las leyes fiscales no solamente generan confusión y error en los contribuyentes así como de las autoridades fiscales, sino también en el legislador, que crea en la mayoría de los casos disposiciones que resultan complejas y opuestas unas entre otras, y que los contribuyentes pueden utilizar conforme a derecho, no existiendo en estos casos ningún tipo de delito fiscal como lo es la simulación, y vale la pena recordar lo establecido en el art. 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice “queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”⁴⁹.

El delito fiscal sería, la obtención de un beneficio indebido por cualquier medio (realice dos o más actos), pero siempre y cuando fuera indebido. La simulación relativa consiste en disfrazar un acto jurídico. Los contratantes celebran un acto jurídico determinado que ocultan bajo la forma de otro acto distinto. Así mismo, las partes declaran conscientemente un contenido de su voluntad que no es el real. Para el Fisco su interés es buscar el Delito Fiscal, por simulación o evasión, en la mayoría de las veces es a su propio criterio, no tomando en cuenta, que si la conducta que pretende sancionar, no está tipificada claramente en la ley, no hay tal.

La Planeación Fiscal o Planificación Fiscal o Ingeniería Financiera, bien soportada legal y jurídicamente, esta debe ser soportada con estudios de partes relacionadas, precios de transferencia, la contabilidad estructurada conforme a Normas de Información Financiera, (NIF) y la debida interpretación de la leyes

⁴⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2012.

para su correcta aplicación, para que de esta manera el sujeto pasivo del impuesto pueda defender su estructura sustentada legalmente, cuando la autoridad pretenda afirmar que existe simulación.

Igualmente en la Ley General Tributaria de España Ley 58/2003 en su art. 16 señala cuando hay simulación que a la letra dice⁵⁰:

1. *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
2. *La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
3. *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

Doctrina del Acto Simulado o *Sham Transaction Doctrine*. Que surgió en los años 30s como una forma de anular operaciones que tengan como único fin obtener ventajas fiscales, con efectos de anular y cambiar la naturaleza de un acto porque se “salga” de lo justo o lo que el Legislador pretendía, se sustenta a su vez en tres teorías:

- a) Substancia sobre forma (*substance over form*). Centrada en el verdadero fondo de la operación recaracterizando una operación según su “real” naturaleza.
- b) Razón del negocio (*business purpose*). Lo que se entiende como que la operación se realice de buena fe, buscando obtener utilidades, sin motivación fiscal (en toda la legislación fiscal actualmente sólo se cita sin explicarse en el art. 18-A fracción VI del Código Tributario Federal). y
- c) Triangulaciones (*step transaction*). Que es una variación de la sustancia sobre forma ya que toma en cuenta la intención que tuvo el legislador al establecer cierto precepto, y si las operaciones de los causantes son consistentes con esa intención⁵¹.

⁵⁰ Ley General Tributaria de España Ley 58/2003 art. 16.

⁵¹ ZAVALA AGUILAR, G.: Heurística Fiscal, el Arte de la Estrategia Fiscal, op. cit., p.21.

Lucha contra la Elusión en el ámbito tributario.

De Castro nos dice, “La norma nada vale mientras no se la entienda primero, y luego no se le haga caso, se respete su mandato que contiene y se fuerce a su cumplimiento”⁵². Para la lucha contra la elusión en el ámbito tributario, vamos a diferenciar dos tipos de cláusulas, como son:

- a) Especiales, que son las previstas por la ley para un supuesto concreto y;
- b) Generales, previstas para ser aplicadas a un número indeterminado de supuestos

Ambas cláusulas se configuran como una estructura normativa con un presupuesto de hecho formulado con más o menos amplitud, de las que se derivan una serie de potestades para la Administración, que le posibilitan a la misma prescindir del acto o negocio realizado y aplicar la normativa tributaria que se pretendió eludir. Estas cláusulas anti-elusorias, en especial las generales, han sido calificadas como una alternativa a las fórmulas de carácter hermenéutico, como son la calificación y la interpretación, y de aplicación de principios como el de fondo por encima de la forma por parte de los tribunales, y resultan un mecanismo legal más próximo a las exigencias recogidas en el art. 9.3 de la CE⁵³.

Es cierto que toda ciencia requiere de un conjunto de elementos claramente definidos, pero para la construcción del pensamiento científico, siempre van a existir conceptos unívocos e inequívocos, por lo que para poder hacer el análisis de una cuestión científica, requerimos de un lenguaje preciso, con un significado único conocido para todos. En la ciencia jurídica en donde, para elaborar conceptos y principios, es preciso aclarar el sentido de las palabras, porque los sistemas normativos, se construyen con las palabras que se redactan en las normas, el análisis de los verdaderos problemas jurídicos requiere primero determinar, si estamos ante un problema originado por el sentido semántico y no por el jurídico.

⁵² DE CASTRO BRAVO, F.: “Derecho civil Español”, I.E.P., Madrid, 1955, p. 487.

⁵³ GARCIA NOVOA, C.: “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria”, Quincena Fiscal, n° 8, 2003; pp.10 y ss. Según este autor, frente a la recalificación de actos o negocios jurídicos por parte de la Administración, las cláusulas generales otorgan potestades encaminadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios.

No puede construirse una ciencia, sino es mediante el otorgamiento de un sentido cierto y preciso de las palabras, que tienen ya un sentido estipulado, pero que en la mayoría de los casos provienen del uso común. Pero si son empleadas de manera distinta, es necesario que ello se dé a conocer, como lo señala, DAMARCO "El significado que se estipule debe darse a conocimiento de todos".⁵⁴

El vivo debate, clásico ya en la literatura jurídica, acerca de las lagunas en los ordenamientos jurídicos nace al mismo tiempo que el dogma de la plenitud. Cuando el Derecho Romano recogido en el *Corpus iuris*, se convierte poco a poco en el derecho por excelencia, y alcanza su punto culminante en la época de la codificación⁵⁵, cuando el Estado precisa monopolizar la actividad legislativa⁵⁶.

La cuestión de falta de un acuerdo en la determinación de los significados de los conceptos no es algo nuevo, puesto que a lo largo de la historia del derecho, esto ha sido una situación constante, que poco a poco se ha ido superando, pero que aún no ha alcanzado su firmeza. Es por eso que me doy a la tarea de analizar a fondo el tema de la interpretación y aplicación de la norma tributario por lo que lo separo en un tercer capítulo del presente trabajo.

La Comisión Jurídica Asesora da el visto bueno al registro de obligados tributarios de especial riesgo de la Hacienda de Gipuzkoa.

⁵⁴ DAMARCO, J. H.: "*Metodología científica del Derecho Tributario*" en Tratado de Tributación, Tomo I "Derecho Tributario, Volumen 1, obra colectiva dirigida por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 53.

⁵⁵ El conciso pero completo estudio histórico de las circunstancias en las que nace el dogma de la plenitud del ordenamiento jurídico de BOBBIO, N.: "*Teoria dell'ordinamento giuridico*". Turín. 1960, pp 131 y ss. véase asimismo TARELLO, G.: "Orientamenti della magistratura del giurista-interprete e della dottrina sulla funzione política", en *Politica Del Diritto*, 1972, 3/4, pp.460 y ss. véase a EZQUIAGA GANUZ F. J.: La argumentación en la justicia constitucional y otros problemas de aplicación e interpretación del derecho, Universidad del País Vasco, España, 2000, p. 22.

⁵⁶ LOPEZ. CALERA, N., SAAVEDRA LOPEZ, M., ANDRES IBAÑEZ, P: *Sobre el uso alternativo del derecho*. Valencia. 1978. p. 80 véase a EZQUIAGA GANUZ F. J.: La argumentación en la justicia constitucional y otros problemas de aplicación e interpretación del derecho, op. cit., p. 22.

La Comisión Jurídica Asesora ha dado el visto bueno al Registro de Obligados Contribuyentes de Especial Riesgo (ROTER), para crear un censo interno y confidencial de posibles defraudadores. El director foral de Hacienda, Xavier Olano, en una rueda de prensa en San Sebastián para dar cuenta del dictamen de la Comisión emitido unánimemente por seis juristas. Para incidir en la lucha contra el fraude fiscal, la cual constituye uno de los objetivos más relevantes de Departamento en la presente legislatura, por la situación económica actual⁵⁷.

Combate contra la Evasión Fiscal en México y en el Ámbito Internacional

En época reciente se han dado las siguientes tendencias para combatir a la evasión fiscal en México. En concreto, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el 31 de Octubre 2011, emitió los siguientes comunicados, con lo que se pretendió aumentar la recaudación para el 2012, aproximadamente en un 70% en comparación al 2011, entre estos comunicados destacamos los siguientes:

PRIMERO EL PROGRAMA PARA COMBATIR LA INFORMALIDAD EN EL AMBITO TRIBUTARIO⁵⁸.

- Se regularizará a quienes no han cumplido con la declaración del ISR.
- Se iniciarán alrededor de 71 mil acciones de control.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) informa que como parte de la estrategia para combatir la informalidad, está llevando a cabo acciones de regularización del Impuesto sobre la Renta (ISR).

⁵⁷ Comunicado de prensa, Fuente Europa Press, 15-10-2012, de la revista de actualidad tributaria de Gipuzkoa, fiscal de Gipuzkoa fórum nº 182, 2012, p. 11.

⁵⁸ Comunicado de prensa núm. 179/2011, México, D.F. a 31 de octubre de 2011 lanzado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su órgano desconcentrado SAT Servicio de Administración Tributaria, consultado el 10-11-2011.

Derivado de la información que se obtiene de las declaraciones del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) se ha identificado a alrededor de 600 mil contribuyentes que recibieron depósitos y evadieron el pago del ISR.

De estos contribuyentes identificados:

- *Más de 60 mil recibieron depósitos por montos superiores al régimen en el que están registrados.*
- *Alrededor de 180 mil recibieron depósitos sin estar inscritos en el RFC.*
- *Casi 300 mil recibieron depósitos que debieron declarar y no lo hicieron.*

A estos contribuyentes se les está enviando una carta mediante la cual se les invita a regularizar su situación fiscal y un formulario para el pago del impuesto correspondiente. Además, a quienes no están en el Registro Federal de Contribuyentes se les inscribirá automáticamente.

Junto al envío de cartas, se han iniciado alrededor de 71 mil acciones de control a contribuyentes que presentan en sus cuentas bancarias depósitos en efectivo con montos significativos⁵⁹.

Para aclarar cualquier situación específica, en el portal de internet del SAT, se ha publicado un apartado con información especializada para los contribuyentes que han recibido la carta y para los que, aún sin haberla recibido, saben que deben regularizarse.

Igualmente se exhorta a quienes reciban la notificación a no dejarse engañar por personas que pretendan resolver su situación fiscal y a consultar la veracidad del contenido de dicha

⁵⁹ Con estas acciones, se proyecta recaudar alrededor de 5,000 millones de pesos. www.sat.gob.mx, consultado el 10-11-2011.

notificación por Internet. Se puede obtener mayor información sobre estas acciones en el portal del SAT www.sat.gob.mx o acudiendo a cualquier oficina de servicios al contribuyente⁶⁰.

Como vemos aquí el Fisco está tomando estas medidas, ya que para Hacienda no existe el secreto bancario, y al tener éste, acceso a la información de bancos y a las bases de datos, que se tiene en el Instituto Federal Electoral (IFE), y otras, con el cruce de información en las declaraciones de impuestos e informativas, pudo detectar a contribuyentes, posibles evasores a que regularicen su situación fiscal, sino se harán acreedores a ser auditados en forma más estricta y aplicando las sanciones correspondientes al delito de evasión o defraudación fiscal, con la reforma fiscal 2014, se redondean estas medidas, al obligar a las Instituciones Financieras y de ahorro, que todo cuentahabiente deberá tener un RFC.

Además, México se compromete a intercambiar información con el exterior a fin de luchar con la evasión y defraudación. Fiscalistas indicaron que las autoridades mexicanas podrán solicitar y compartir información con instituciones del exterior como bancos y otras, con la finalidad de eficientar el combate a la evasión fiscal. Esto se iniciará una vez que haya quedado ratificado en la Convención y el Protocolo sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, de acuerdo con lo pactado por el Consejo de Europa (Coe) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Así mismo, para lograr el óptimo intercambio informativo, se acordó modificar el secreto bancario y las legislaciones internas para que éstas no obstaculicen el proceso de la lucha contra el fraude. Con base en lo anterior, México y el Servicio de Administración Tributaria (SAT) contarán con los mecanismos necesarios para ponerse a la par con los estándares internacionales que rigen en materia fiscal.⁶¹ PATÓN GARCÍA, G., dice que para potenciar la asistencia administrativa internacional obedece a la creciente deslocalización internacional de los factores de producción que se sitúan en tres ámbitos internacionales fundamentales: 1º) Es el fenómeno de fiscalidad internacional que encuentra problemas derivados de la

⁶⁰ Administración Central de Comunicación Institucional | www.sat.gob.mx | www.aduanas.gob.mx | www.youtube.com/satmx | www.twitter.com/satmx | www.flickr.com/photos/satmx consultado el 10-11-2011.

⁶¹ Combate a la evasión fiscal. México intercambiará información con el exterior para eficientarlo, Administración Central de Comunicación Institucional | www.sat.gob.mx, consultado el 11-11-2011.

interrelación de distintas disciplinas jurídicas que entrelazan normas internacionales, normas comunitarias y normas internas; 2º) La problemática aplicativa de las normas internacionales, ante el reparto del poder financiero entre los Estados que precisa evitar la doble imposición internacional; y 3º) El desarrollo de estrategias de planificación fiscal y sus condicionamientos adheridos que encuentran sus límites en las medidas anti-elusión fiscal internacional, cuya presencia se manifiesta en distintas normas de Derecho Internacional (CDIs) así como en normas comunitarias⁶². Con respecto a esto, México es miembro desde el año 2000 del Grupo de Acción Financiera Internacional sobre Lavado de Dinero, (GAFI) cuyo objetivo es desarrollar sistemas de prevención como parte de una estrategia global para combatir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, también conocido como lavado de dinero. Es por eso que en México entró en vigor a partir del 18 de Julio 2013, la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, en donde se establecen medidas muy enérgicas para rastrear operaciones vulnerables a ser revisadas mediante una visita de verificación por parte de la SHCP. Con esto nos queda claro que las medidas internacionales que se están tomando son fuertes y vamos a ver muy pronto cuáles son las reacciones que se den en el ámbito económico internacional.

Globalización como un proceso de estrategia

Un concepto muy común es que la globalización es un proceso integrador de las diferentes actividades humanas, como son la producción, el comercio, que conlleva flujos financieros muy importantes, corrientes culturales y grandes redes de información; por lo tanto influye en los ámbitos económicos, políticos y sociales a nivel internacional⁶³.

Proceso Globalizador

⁶² PATON GARCIA, E.: "Desafíos del Intercambio Internacional de Información Tributaria y su Operatividad en el Fraude Fiscal en España", Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria, Ed. Atelier, Barcelona, 2012, p. 21.

⁶³ OCHOA LEON, M.: "Importancia de la regulación de Impuestos Internacionales en beneficio de la Humanidad", Globalización, Derechos Humanos y Sociedad de la información, Colección Transformaciones Jurídicas y Sociales, n° 3, Ed. DBN, México, 2007, p. 272.

La Globalización es un tema muy actual, pero que en mi opinión este tiene sus orígenes desde que el hombre se establece y vive en sociedad, realmente la primera etapa importante globalizadora, se inicia con el descubrimiento de América en 1492, a partir de este acontecimiento, se comprueba que la tierra es redonda, por lo que si partimos de un punto o de otro, podemos encontrarnos y comunicarnos; como consecuencia de este suceso, se da el auge del mercantilismo y se acelera la revolución industrial en Inglaterra; facilitando o introduciendo el sistema capitalista, como una forma de organización social, política y económica, ocasionando un desarrollo acelerado de comunicación, entre los cinco continentes, pasando por diferentes fases, pero también de caídas provocando tensiones en el escenario internacional; una segunda etapa fue la segunda guerra mundial, aquí las potencias vencedoras (Inglaterra y Estados Unidos de América) relanzan el proceso globalizador convocando a la conferencia de Bretón Woods en 1944⁶⁴, para generar un nuevo orden económico internacional, a partir de este momento se crean las nuevas normas e instituciones globales evidentemente moldeadas por la estructura desigual de poder de los actores que intervinieron en el proceso como son: el Fondo Monetario Internacional (FMI), para supervisar el sistema monetario mundial, el Banco Mundial (BM) para fomentar el desarrollo internacional y apoyar a las zonas devastadas por la guerra; en 1945 se agrega el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), hoy denominado Organización Mundial de Comercio⁶⁵, paralelamente con la Organización de las Naciones Unidas y sus agencias especializadas (UNESCO o la FAO) y en 1995 se incorpora la Organización Mundial del Comercio (OMC).

El proceso globalizador es muy complejo, en el intervienen múltiples actores y factores con muchas consecuencias tanto positivas como la disminución a los costos del transporte y medios de comunicación, pero también otras negativas como la competencia desleal, las especulaciones en los mercados y las manipulaciones de los países industrializados; estos proceso han logrado avances importantes en la tecnología, la economía y la política; para enfrentar problemas globales como el virus de inmunodeficiencia adquirida (VIH); es por eso que para las investigaciones científicas, se deben unir esfuerzos y fondos financieros suficientes, esto último justifica la creación de los impuestos

⁶⁴ <http://www.laondadigital.com/laonda/laonda/201-300/242/recuadro32.htm>, consultado 12-02-2013.

⁶⁵ GARCIA VALERA, A.: "Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea", Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude, Ed. Aranzadi, S.A., Pamplona, 2012, p. 563.

internacionales, así como para que se dé una regulación equitativa de cada uno de estos factores y actores que intervienen en la globalización⁶⁶. La liberalización comercial a través de la reducción de los aranceles, *gravamen que se aplica a los bienes que son objeto de importación o exportación*, en el movimiento internacional de mercancías, se estableció a finales del siglo pasado, como una obligación para los diferentes Estados o Territorios asociados que forman parte a la Organización Mundial de Comercio⁶⁷.

Estrategia Global

Es convertir una colección de negocios nacionales en un solo negocio mundial con una estrategia global integrada, como uno de los retos más importantes de los administradores y economista de hoy. Una industria es global en el grado de conexiones que posea con otros países. Por lo que una estrategia es Global en el grado en que esté integrada con diversos países⁶⁸. Una prueba de todas estas estrategias es la

⁶⁶ OCHOA LEON, M.: "Importancia de la regulación de Impuestos Internacionales en beneficio de la Humanidad", op. cit., pp. 280 y 281.

⁶⁷ GARCIA VALERA, A.: "Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea", op. cit., p. 563.

⁶⁸ *Ventajas de la Estrategia Global*, Reducción de costos, calidad mejorada de productos y programas, más preferencia de los clientes, mayor eficacia competitiva.

Una estrategia global puede reducir los costos mundiales en diferentes formas: 1) Economías de Escala en donde se pueden realizar aunando la producción u otras actividades para dos o más pases. 2) Costos más bajo de factores que se puede lograr llevando la manufactura u otras actividades a países de bajo costo. 3) Producción concentrada que significa reducir el número de productos que se fabrican, de muchos modelos locales a unos pocos globales. 4) Flexibilidad es aquella en que se puede explotar pasando la producción de un sitio a otro en breve plazo, a fin de aprovechar el costo más bajo en un momento dado y 5) Aumento del poder negociador con una estrategia que permitan trasladar la producción entre múltiples sitios de manufactura en diferentes países.

Desventajas de la Estrategia Global. La globalización puede causar gastos administrativos cuantiosos por el aumento de coordinación y la necesidad de informar e incluso por aumento de personal, además de que puede reducir la eficiencia o eficacia de la administración, si no se hacen planeaciones correctas en cada país, la excesiva centralización perjudica la motivación local. La estandarización de productos puede dar por resultado un producto que no deje clientes plenamente satisfechos en ninguna parte. Integrar medidas competitivas puede significar sacrificio de ingresos, de utilidades o de posición competitiva en algunos países.

creación de los diferentes organismos internacionales como son el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales y Financiamiento al Terrorismo (GAFI) y el Grupo de Acción Financiera de Sudamérica (GAFISUD) que es una organización de base regional, creada en el año 2000 y que agrupa a los países de América del Sur y otros cuyos miembros son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay. México asumió la Presidencia de este Grupo en diciembre de 2008 por un período de un año, entregando dicho cargo en diciembre de 2009. El Gobierno Federal implemento la Estrategia Nacional para la Prevención y el Combate al Lavado de Dinero y el Financiamiento al Terrorismo, cuyo propósito es fortalecer la lucha contra dichas actividades criminales a través de un sistema integral enfocado a dos metas fundamentales:

1. Impedir que las organizaciones delictivas dispongan de sus ganancias
2. Judicializar oportuna y efectivamente casos de alta relevancia.

Esta Estrategia Nacional sin precedente es un plan concreto del Estado Mexicano para combatir la delincuencia organizada, que pretende brindar condiciones para el desarrollo sostenido y, asimismo, es un instrumento clave que contribuye a los esfuerzos de la comunidad internacional en la materia. Conjuntándolo con la reforma fiscal 2014, esto tendrá que dar frutos tanto en el ámbito interno como en el ámbito internacional, que reflejen con el tiempo, una mayor estabilidad económica en todos los niveles.

Conclusión

1. La elusión fiscal, es la no configuración de la hipótesis establecida en la norma tributaria como hecho imponible, o que de configurarse se obtiene una carga tributaria menor, mediante la realización de hechos que aisladamente se ajustan a la literalidad de la norma. Por otro lado la evasión fiscal es la conducta ilícita que implica el ocultamiento de todo o parte del hecho imponible, realizado por el

Equilibrio necesario. Las estrategias mundiales de mayor éxito son las que alcanzan un buen equilibrio entre super-globalización y sub-globalización. véase OCHOA LEON, M.: “Importancia de la regulación de Impuestos Internacionales en beneficio de la Humanidad”, op. cit., pp. 280 y ss.

sujeto obligado tributario, con el fin de evitar el pago de la deuda tributaria, establecida por la ley.

2. La elusión impositiva, en cuanto al resultado del comportamiento material o real del virtual contribuyente, y previo a la realización del hecho generador, es extraño a la evasión según la noción que ella se asigna.
3. Uno de los principales escenarios de la elusión fiscal internacional son los paraísos fiscales, hoy también llamados territorios con regímenes fiscales preferentes. Estas jurisdicciones cuentan con un sistema de escasa o nula tributación, que además facilita la opacidad del capital depositado en dichos territorios. La elusión fiscal internacional se produce cuando se evita la aplicación de una norma tributaria, a través de negocios que impiden la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un país con un sistema fiscal menos favorable. Con ello se consigue reducir la carga tributaria en el país de alta tributación que es donde habitualmente reside el obligado tributario del cual sigue obteniendo prestaciones y servicios.
4. Los instrumentos que vienen siendo más eficaces contra las la elusión tributaria, y que facilitan la labor de la Administración Tributaria, en la lucha contra conductas fraudulentas son las ficciones y las presunciones legales. Estas figuras requieren un texto expreso que las consagre, su interpretación debería tener carácter restrictivo, toda vez que son piedra angular con el principio de legalidad, establecido en la Constitución y en las leyes reguladoras de los tributos, por obedecer fundamentalmente a la imposibilidad o dificultad de tener la prueba decisiva, directa o indirecta de un hecho determinado.

Las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), dispensan de la obligación de prueba. En algunos casos, producen desplazamiento total de la carga de la prueba a quien pretenda desvirtuar su fuerza probatoria. El hecho presumido se considera cierto mientras no se aporte la prueba en contrario.

En el caso de la aplicación de presunciones legales absolutas (*iuris et de iure*), la propia ley no posibilita la prueba en contrario. El afectado por dicha presunción lo único que podría demostrar es la inexistencia del hecho que dio origen a la aplicación de la misma. En mi opinión las presunciones absolutas, al impedir el derecho de prueba, vulneran lo establecido en la Constitución en relación con este derecho. Por ello considero que una ley que recoja presunciones absolutas viola la

Constitución y debe ser retirada del ordenamiento jurídico, por el tribunal constitucional o por la autoridad a la que compete dicho cometido.

5. El proceso globalizador es muy complejo, en el intervienen múltiples actores y factores con muchas consecuencias tanto positivas como la disminución a los costos del transporte y medios de comunicación, pero también otras negativas como la competencia desleal, las especulaciones en los mercados y las manipulaciones de los países industrializados; estos procesos han logrado avances importantes en la tecnología, la economía y la política. La globalización tiene un perfil mercantilista, que facilita esa manipulación de normas de distintos ordenamientos jurídicos, pudiendo dar lugar a conductas elusivas no queridas por algunas de las normas. Unas de las figuras que más se aprovechan en esta manipulación a nivel internacional, son los paraísos fiscales.
6. El Código Fiscal de la Federación en México, La Ley General Tributaria 58/2003 de España, así como las Leyes que regulan la relación jurídico tributaria en cada País, son la herramienta coercitiva más importante y eficaz, para forzar a que los contribuyentes cumplan en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales. Por lo que los legisladores deben precisar cada concepto que incluyan en las cláusulas antielusivas porque éstas podrán ocasionar la vulneración de los derechos humanos y sus garantías.
7. Propongo que para evitar la ilicitud de las estrategias fiscales que pueda realizar cualquier contribuyente sería necesario que esta contenga: soporte jurídico, soporte documental, además la contabilidad deberá estructurarse conforme a Normas de Información Financiera Internacionales, Realizar estudios Previos de Partes Relacionadas y Precios de Transferencia así como la interpretación necesaria de las Disposiciones Fiscales para su correcta aplicación, y de este modo no incurrir en una evasión fiscal.

Bibliografía

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La evasión legal impositiva” Revista de Economía Política n°. 56,

1970.

- BLUMENSTEIN, E.: "Sistema di Diritto delle imposte," Giuffrè, Milano, 1954.
- BOBBIO, N.: "Teoria dell'ordinamento giuridico". Turín, Giappichelli, 1960.
- BURGOA TOLEDO, C.A.: "La interpretación de las disposiciones fiscales", Ed. Dofiscal, México, 2011.
- CARBAJO VASCO, D.; "La presunción de onerosidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Sobre Sociedades", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n^o, 166-167, 1983.
- DAMARCO, J. H.: "La elusión fiscal y los medios para evitarla", Ponencia Nacional-Argentina, publicada en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Margarita, 2008.
- DAMARCO, J. H.: "Metodología científica del Derecho Tributario" en "Tratado de Tributación" Tomo I "Derecho Tributario, Volumen 1, obra colectiva dirigida por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.
- DE CASTRO BRAVO, F.: "Derecho Civil Español", I.E.P., Madrid, 1955.
- DEVIS ECHANDÍA, H.: "Teoría General de la Prueba Judicial" Tomo II. Ed. Alberti 835, Buenos Aires 1981.
- DEVIS ECHANDIA, H.: "Compendio de Derecho Procesal", Tomo II. Pruebas judiciales, Ed. ABC, Bogotá. 1975.
- DIEZ-PICAZO, L.: "Experiencias jurídicas y teoría del Derecho, Barcelona, Ariel, 1999.
- EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier, "La argumentación en la justicia constitucional y otros

problemas de aplicación e interpretación del derecho”, España, Universidad del País Vasco, 2000.

- FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Curso de Derecho Financiero Español” 15ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La nueva Ley General Tributaria" Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, Barcelona, 2004.
- GARCIA NOVOA, C.: La Cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria, Ed. Marcial Pons, Madrid España, 2004.
- GARCIA NOVOA, C.: “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria”, Quincena Fiscal, nº 8, 2003.
- GARCÍA VALERA, A.: “Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea”, Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude, Ed. Aranzadi, S.A., Pamplona, 2012.
- GOMEZ COTERO, J. de J.: “La elusión fiscal y los medios para evitarla” ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela 2008.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia, Navarra España: Ed. Aranzadi, 2001.
- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.J.: "Presunciones y ficciones en materia tributaria", en Crónica Tributaria, nº 61, 1992.
- GOROSITO, A.M.: “Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario” Boletín de Asociación Argentina de Estudios Fiscales, AAEF, documento consultado en internet, en la página,

www.aef.org.ar el 17/08/2012 a las 3:01.

- HELSEN, A.: “Diritto tributario”, Giuffrè, Milano, 1956.
- JOSSERAND, L.: “Derecho Civil, Teoría General de las Obligaciones”. Tomo II, Vol. I, Ed. Buenos Aires, 1950.
- LAMARCHE, J.: “La ficción y la verdad”, documento consultado en internet, en la página de: www.bu.edu/wcp/Papers/Aest/AestLama.htm, consultada el 11-05-2012.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “La crisis del sector financiero internacional y los paraísos fiscales”, CISS, Carta Tributaria, monografías, España, septiembre 2012.
- LOPEZ, N., CALERA, M., SAAVEDRA LOPEZ, P., IBÁÑEZ, A.: Sobre el uso alternativo del derecho. Valencia, dialnet.unirioja.es., 1978.
- MICHELI, G.A.: “Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, n° 122, 1976.
- OCHOA LEÓN, M.: “Importancia de la regulación de Impuestos Internacionales en beneficio de la Humanidad”, Globalización, Derechos Humanos y Sociedad de la información, Colección Transformaciones Jurídicas y Sociales, n° 3, Ed. DBN, México, 2007.
- OLIVEROS RUIZ, J., “La interpretación y argumentación del TEPJF en la integración de la representación política”, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, www.juridicas.unam.mx, vol.1, n° 4, TEPJF, tercera época, México, 2009.
- PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?”, en revista de Contabilidad y Tributación, Madrid 1998.

- PALAO TABOADA, C.: (coord.) Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- PALAO TABOADA, C.: "El Fraude a la Ley en Derecho Tributario. (Notas para un estudio)", en R.D.F.H.P., nº 107, 1990.
- PATÓN GARCÍA, E.: "Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España", Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- PEREZ ARRAIZ, J.: "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT" Nueva Fiscalidad número 9, Ed. Dykinson, S.L., octubre 2004.
- PEREZ ARRAIZ, J.: "Fraude de Ley en el Derecho Tributario", Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- PEREZ ARRAIZ, J.: "La elusión en el ámbito tributario interno", Memorias, XXIV, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Tomo I, Isla Margarita, Venezuela, octubre 2008.
- PLANIOL y RIPERT: "Tratado Práctico de Derecho Civil Francés" Tomo VII, Ed. Cultural, S.A. La Habana.
- ROSEMBUJ, T.: "El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario", Editorial Marcial Pons, Madrid, 1999.
- ROZAS VALDES, J.A.: "El Derecho Tributario ante el Fraude de Ley", en R.D.F.H.P, nº 60, 1965.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero", T, I, vol. 2, Universidad de Madrid.-Facultad de Derecho, Madrid, 1967.

- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero," T. I, vol. 3º, Universidad de Madrid.-Facultad de Derecho, Madrid, 1968-1972.
- SANCHEZ SERRANO, L.: "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" (I), Impuestos, I, 1992.
- TARELLO, G.: "Orientamenti della magistratura del giurista-interprete e della dottrina sulla funzione política", en *Politica Del Diritto*, 1972.
- ZAVALA AGUILAR, G.: *Administración Central de Fiscalización Estratégica*, Dofiscal Editores, S.A., México, 2010.

SITIOS WEB

- Administración Central de Comunicación Institucional | www.sat.gob.mx | www.aduanas.gob.mx | www.youtube.com/satmx | www.twitter.com/satmx | www.flickr.com/photos/satmx consultado el 10 de noviembre de 2011.
- Cámara Revisora en el sistema bicameral que opera en el Régimen Constitucional Mexicano <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 15-05-2012.
- http://www.diariolatribuna.cl/noticias.php?p_id=18212, consultado el 21 de Febrero de 2013.
- Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados de la LIX legislatura, Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 15-05-2012.
- <http://www.laondadigital.com/laonda/laonda/201-300/242/recuadro32.htm>, consultado 12-02-2013.

- www.notasfiscales.com.mx, Estrategia expansiva para fiscalizar a los contribuyentes, febrero 2014, pp.17-21.