

INTRODUCCIÓN

El conocer y la búsqueda del conocimiento ha sido la gran preocupación humana; su abordaje, la verdad o no de los hallazgos, la objetividad o subjetividad del acto cognoscitivo han sido objeto de estudio a lo largo de la humanidad.

La antigua Grecia es la cuna del conocimiento, en donde se gestaron razonablemente los conceptos, las ideas, los problemas, los paradigmas sobre los cuales hoy sigue trabajando el mundo intelectual.

Los grandes maestros griegos descubren el uso de la razón como una forma de edificar la reflexión; se cambia del simple discurso que busca la aprobación de los demás, por la búsqueda de otra categoría: la verdad.

El momento culminante es cuando Platón (siglo V a. C.) presenta la hipótesis de las ideas. El discurso deja de ser vacío, ahora corresponde a la realidad, la realidad de las ideas; el mundo de las ideas se vuelve una realidad esencial, con estabilidad.

Andando el tiempo, la razón se practica, se perfecciona. En el Renacimiento ocurren sucesos importantes gracias al uso de la razón; así, por ejemplo, se implementa el uso de la imprenta, la física se desarrolla, se descubre América, etcétera. Descartes publica su *Discurso del método* (1637) en francés, y no en latín, lo que significaba que era una obra dirigida al público en general y no sólo a la clase pensante. Descartes, congruente con el pensamiento griego, exigía demostrar todo aquello que se afirmase. El mundo de hoy es el fruto de la simiente de la cultura del mar Egeo.

Una manifestación muy importante del uso de la razón ha sido el derecho. Para que se pueda dar una mejoría en el género humano es menester que el hombre viva en sociedad, se relacione; los hombres deben negociar, pues el hombre separado, replegado, corre el gran peligro del totalitarismo; por el contrario, la sana convivencia conduce al desarrollo individual y el progreso colectivo.

Para mantener el equilibrio de la sana convivencia social se han creado instituciones como el Estado y el derecho. El derecho se convierte en el único modo de garantizar la paz social, pero no resulta del estado natural del hombre, sino del consentimiento del mismo; pero detrás del derecho tiene que estar la fuerza del Estado.

Es inacabable la lista de grandes pensadores que han aportado luces al desarrollo del derecho: Platón, Aristóteles, Cicerón, Tomás de Aquino, Hugo Grocio, Jean Domat, Montesquieu, Rousseau, Kant, Hauriou, Hans Kelsen, Charles Perelman, Radbruch, John Rawls, Von Kirchmann, Larenz, Atienza, etcétera, que en su conjunto han dado lugar a la creación de la ciencia del derecho.

La ciencia jurídica está compuesta por el conjunto de conocimientos vinculados al fenómeno jurídico, descubiertos y adquiridos mediante el estudio sistemático de las múltiples concreciones de la experiencia humana jurídica milenaria.

La ciencia jurídica es también elaboración de nuevas doctrinas y teorías, el desarrollo de las preexistentes, la creación de nuevas formas de interpretación y la sistematización de las propuestas de interpretación existentes, siendo reflejo de la labor del jurista, lográndose de esa manera la sistematización de los ordenamientos jurídicos. Tarea principal del jurista consiste en la propuesta que realizan los científicos del derecho hacia el mejoramiento del mismo, en cuanto creación en el campo de la ciencia jurídica. El jurista también debe explicar por qué el derecho es así en un tiempo y espacio determinado, que ha llevado a la vigencia de la norma; finalmente, con todos los elementos necesarios, el jurista debe emitir un juicio sobre el derecho vigente y responder a la pregunta: ¿el derecho imperante es el adecuado?

La ciencia jurídica, en sus múltiples procesos y procedimientos, necesita del apoyo de ciertos mecanismos que además de facilitar la aplicación del derecho coadyuven a su perfeccionamiento y desarrollo. Todo sistema jurídico requiere de este apoyo que se complementa con instrumentos tales como las presunciones y ficciones, particularmente en cuanto se relaciona al derecho positivo. En efecto, la presunción y la ficción han devenido en herramientas primordiales en la producción y aplicación de las reglas jurídicas.

La presunción se constituye en una norma probatoria y como prueba indirecta ante la falta de elementos que puedan proveer directamente la evidencia necesaria.

La ficción se convierte en la realidad jurídica una vez que su creación se presenta como imprescindible.

El repaso de la historia de ambas instituciones demuestra que tanto las presunciones como las ficciones han sido elementos importantes en los cuerpos normativos de todos los sistemas jurídicos y en las resoluciones jurisdiccionales de todos los tiempos; de igual modo, siempre han sido tema de disertaciones doctrinales.

El derecho positivo mexicano aplica la presunción como ingrediente en la confección de leyes y como fundamento regulador de la carga de la prueba, como medio de prueba y como cimiento de las resoluciones judiciales.

Las presunciones y ficciones jurídicas se erigen como instrumentos necesarios, favorables u optativos a los efectos de la existencia y aplicación de la norma tributaria.

En la ley, las presunciones y ficciones tendentes a evitar la defraudación y la elusión fiscal, o a facilitar la gestión de la recaudación, han sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas. Similar razón de ser asiste a las presunciones empleadas en el régimen de prueba dentro del sistema impositivo nacional.

Mal implementadas, se pueden encontrar también dentro de los sistemas fiscales, presunciones y ficciones tributarias en donde el legislador, irrumpiendo el esquema de justicia planteado por la Constitución, y guiado por un afán eminentemente de recaudación voraz, inventa capacidades contributivas donde muchas veces no las hay, afecta la economía de los contribuyentes no sólo por determinar un tributo a su cargo, sino porque a la hora de fantasear con la realidad le complica el entorno administrativo y jurídico a los particulares, orillándolos a tomar decisiones no queridas.

El impuesto sobre la renta ha sido visto a lo largo de la historia como la contribución de mayores bondades, y desde luego ocupa un puesto de singular importancia dentro de la estructura tributaria nacional; de aquí el interés por centrar esta investigación en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México, con un acompañamiento de lo que enanáloga situación acontece en España.

¿En qué contribuyen o en qué afectan las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas en la obtención de la justicia tributaria?, ¿hay que eliminar del discurso jurídico a estos institutos

o es conveniente preservarlos? Si son instrumentos convenientes, ¿hacia dónde se dirige su utilidad y por qué?, ¿las presunciones, y sobre todo las ficciones, son compatibles con los principios constitucionales? Las respuestas a estas interrogantes han motivado el desarrollo de este trabajo.

Como bien se puede anticipar, estudiosos del derecho, jueces y litigantes se pueden manifestar a favor o en contra de estas importantes figuras, pero, es claro, no se pueden ignorar.

La hipótesis general que sirvió de faro director a la presente investigación es la siguiente: cuando las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes, se establecen respetando los principios consagrados en la Constitución y en armonía con las demás disposiciones impositivas, son instrumentos que coadyuvan a la obtención de un sistema tributario justo.

La presente obra, que tiene por objeto general el análisis de las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, se estructura de la siguiente manera:

En el capítulo primero se delimitan las características propias de las presunciones y ficciones jurídicas, así como su historia.

A las presunciones y ficciones en el ámbito fiscal se les ha adjudicado la utilidad de prevenir conductas fraudulentas, elusorias y evasivas; en el segundo capítulo se analiza precisamente dicha aplicación, tomando como punto de partida la inclusión de presunciones y ficciones en el ámbito del derecho fiscal.

La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria es frecuentemente cuestionada tanto en la doctrina como en las resoluciones jurisdiccionales, y desafortunadamente existen razones que ponen en entredicho la constitucionalidad de sendas instituciones, ya que en múltiples ocasiones parece que el legislador tributario, quien debiera perfilarse como un gran conocedor de su Constitución y de su significado, se aleja de los principios que dicha Constitución establece al momento de ejercer sus tareas. Tal parece que primero elabora su trabajo legislativo y luego trata de amoldarlo a los cánones constitucionales, como si el arquitecto pudiera primero construir la casa y luego tratar de montarla sobre los cimientos.

El análisis de la presunción y la ficción en materia fiscal a la luz de los principios constitucionales ocupa un lugar primordial en el desarrollo del segundo capítulo de esta obra, especialmente cuando estos institutos

se confrontan con el principio de capacidad contributiva, principio rector de la justicia tributaria, que se encuentra consagrado en numerosos ordenamientos constitucionales; confrontación en la que la capacidad contributiva se ve a menudo gravemente lesionada.

La falta de cuidado y de respeto del legislador tributario por los principios constitucionales, al establecer las presunciones y ficciones, ha conducido a una buena parte de la doctrina a manifestarse en contra de la implementación de estas importantes figuras.

Como queda asentado en el capítulo primero, la presunción tiene su lugar en el terreno de la actividad probatoria; sin embargo, poco se ha profundizado sobre la actividad probatoria en los procedimientos administrativos de gestión fiscal, por lo que en el capítulo tercero se destaca el papel de las presunciones en el campo de la gestión tributaria.

La relevancia del impuesto sobre la renta es descrita magníficamente por Richard Goode de la siguiente manera:

La preeminencia del impuesto sobre la renta en el sistema federal de ingresos públicos refleja su potencial recaudatorio y, principalmente, la extendida creencia de que es el medio más equitativo de hacer frente a los gastos del gobierno nacional. Además, como el gobierno federal ha asumido una mayor responsabilidad para moderar las fluctuaciones económicas y el impuesto sobre la renta se ha adaptado rápidamente a los cambios en la actividad de los negocios, se le reconoce su valiosa fuerza estabilizadora y la comodidad fiscal de su exacción.¹

El tema central de esta obra está constituido por el análisis de las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México, para lo cual se consideró necesario examinar previamente ¿qué se debe entender por renta?, ¿cuál ha sido el desarrollo histórico de este tributo en nuestro país?, ¿cuáles son las generalidades del impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México? Con el afán de enriquecer el trabajo con notas de derecho comparado, se hace referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en España, en sus aspectos histórico y de generalidades, en virtud de que la recopilación del material bibliográfico se obtuvo directamente

¹ Goode, Richard, *El impuesto sobre la renta*, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973, p. 15.

de bibliotecas españolas y del intercambio de opiniones con profesores universitarios de España.

En el capítulo quinto se elabora un catálogo sistematizado de las principales presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México, especificando su fundamento legal, su naturaleza y haciendo un estudio de cada una de las especies, tratando de destacar sus virtudes y defectos, ya que como bien expone el distinguido jurista Juan José Ferreiro Lapatza, la contribución del estudioso del derecho fiscal a la construcción de la seguridad jurídica estriba en encontrar y describir los “estados patológicos” de dicha rama y ofrecer una solución.²

En el capítulo sexto se examinan las ficciones y presunciones vigentes en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en España, con una doble finalidad: primero porque la doctrina española en el tema de las presunciones y ficciones tributarias ha sido más abundante y, por lo tanto, tiene mucho que aportar a quienes decidan incursionar en el tema, y segundo, a fin de insertar un capítulo de derecho comparado en el desarrollo de la investigación.

Por lo que concierne a la metodología utilizada en el desarrollo de esta obra, como bien opina el destacado jurista Jorge Witker, los objetos de las ciencias sociales y jurídicas es difícil de constreñirlos a una sola metodología.³ De aquí la necesidad de combinar varios de ellos. En este tenor, se aplicaron los siguientes métodos: histórico; analítico, conforme al cual se examinan todos los elementos o componentes de un objeto de estudio; exegético, que consiste en la operación racional de interpretación de los textos normativos positivos,⁴ y comparativo, en virtud de que el derecho comparado ensancha el horizonte del jurista, aportando nuevos argumentos, perspectivas y soluciones.⁵

² Ferreiro Lapatza, Juan José, “El principio de seguridad”, *Ensayos sobre metodología y técnica en el derecho financiero y tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, pp. 27-29.

³ Witker, Jorge, *Técnicas de investigación jurídica*, México, McGraw-Hill, UNAM, 1996, p. 5.

⁴ Hernández, María del Pilar, “El protocolo como instrumento de formalización del trabajo de investigación”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXX, núm. 90, septiembre-diciembre de 1997, p. 1112.

⁵ Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, p. 15, citado por Herrera Molina, Pedro, *Metodología del derecho financiero y tributario*, México, Porrúa, 2004, p. 66.