

Elusión o evasión fiscal

Tax avoidance or evasion

Martha Ochoa León

Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

martha8a21@hotmail.com

Resumen

Elusión o Evasión Fiscal, figuras que encontramos dentro del Derecho Tributario, derecho que regula las normas y principios para la obtención de la contribuciones, como el ingreso más importante que un Estado requiere para realizar su actividad económica, la cual se enfoca en el bienestar común de una sociedad, vertida primordialmente en Educación, Seguridad, y Salud, por lo tanto, a mayores recursos, mejores Programas.

Palabras Clave: ELUSIÓN, EVASIÓN FISCAL, DERECHO TRIBUTARIO

Abstract

Tax Avoidance or Fiscal Evasion, figures that we find within the tax law, law that regulates the standards and principles to obtain the contributions, as the most important income that a State requires to carry out its economic activity, which focuses on the welfare of a society, primarily poured into Education, Social Security, and Health, therefore, to more resources the better Programs.

Key words: Tax Avoidance, Tax evasion, Tax law.

Fecha recepción: Octubre 2013

Fecha aceptación: Diciembre 2013

Introducción

El interés público de combatir la elusión fiscal, para que contribuyan al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad.¹ Es importante hacer un análisis profundo de las diferentes formas relacionadas con la elusión que existen en las normas tributarias de México y España, por ejemplo, los enfoques que tienen sobre este tema otros países, por lo que trataremos de delimitar de la manera más clara posible los conceptos de elusión y de evasión.

En el presente trabajo vamos a diferenciar ambos términos, haciendo hincapié en que en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión, sí se efectúa el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración.² El verbo evadir supone estar dentro, por lo tanto, solo se podrá evadir un impuesto cuando se esté dentro de la obligación tributaria, es decir, cuando se haya realizado el hecho imponible.³ La elusión, en sentido estricto, supone una actuación indirecta, mientras que la evasión es una abierta trasgresión del deber de contribuir. Si la evasión supone una actuación directa sobre el mandato recogido en la norma, la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, si bien indirectamente afecta al mandato.⁴

Siguiendo a HERRERO MADARIAGA,⁵ el concepto amplio de elusión engloba los siguientes

¹ CARRARO, L. "*Il negozio in frode alla legge*", Padova, Cedam, 1942, p.170; citado por GARCÍA NOVOA C., en "*La Cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria*", Ed. Marcial Pons, Madrid España, 2004, p. 99.

² PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "*Curso de Derecho Tributario*", Ed. de Derecho Financiero, España, 1991, pág. 331. Se ha afirmado que la elusión "es no entrar en la relación tributaria. La evasión es salirse de ella" (AMOROS, N.: "La elusión y la evasión tributaria", en R.D.F.H.P., n1 59, 1965, p. 584, ver igualmente pp. 597 y ss.). Si bien, ha señalado HERRERO MADARIAGA que se podría objetar a la distinción anterior que en los casos de fraude a la ley tributaria si se aplica la norma defraudada es porque se entiende que el presupuesto de hecho de tal norma, se considera realizado y, por lo tanto, podría considerarse como un caso de evasión. No obstante, este mismo autor considera que la distinción tiene sentido, dado que la problemática de ambas figuras -elusión y evasión- radica en conocer si se ha realizado o no el presupuesto de hecho recogido por la norma, "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos", en R.E.D.F., n1 10, 1976, pp. 323 y 324.

³ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "*La evolución del derecho tributario en Europa desde la aparición del hecho imponible*", Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, 1994, p. 54.

⁴ HERRERO MADARIAGA, J.: "*El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos.*", en R.E.E.F., núm.10, 1976. p. 322.

⁵ HERRERO MADARIAGA, J., "*El fraude de ley. como elusión...*", pp. 322 y 323.

supuestos:

- a) la elusión del tributo por la simple no realización del presupuesto establecido por la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas;
- b) la elusión del tributo por la realización de algún supuesto encajable en los casos conocidos como de economías de opción, o de economías fiscales, a que haremos referencia más adelante;
- c) y la elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.⁶

Elusión

El significado gramatical conforme al Diccionario de la Lengua Española define a la acción de eludir como “*evitar con astucia una dificultad o una obligación*”,⁷ esta definición no queda alejada de lo que en el lenguaje jurídico tributario se acepta como elusión, una conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos.

DIEP DIEP, dice que suele entenderse por elusión a la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto.⁸ Da como ejemplo a una persona que planea invertir en una empresa dentro de la jurisdicción política de algún determinado estado de la República Mexicana, que al analizar la política al respecto de los estados circunvecinos se encuentra con que alguno de ellos ofrece, como atractivos para la inversión, alguna clase de condonaciones o reducciones en materia de impuestos estatales y municipales, amén de algunos otros ofrecimientos: como el proporcionar terrenos con mínimo costo o sin él, la existencia de un parque industrial, etcétera. Que el sujeto decida invertir en dicho Estado en vez de hacerlo en el otro, es algo que nada tiene de

⁶ AMOROS, N., *La elusión y la evasión tributaria*, R.D.F.H.P., núm.59, p. 592.

⁷ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, 2001, p. 874.

⁸ DIEP DIEP, D., *FISCALÍSTICA*, Ed. PAC, S.A de C.V., México, 2ª edición marzo 1999, p. 633.

combatible, mientras permanezca dentro de las fronteras de la elusión misma.⁹

TULIO ROSEMBUJ, entiende por elusión fiscal:

Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla.¹⁰

Igualmente explica que:

El elemento más importante de la elusión, entonces consistiría en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica, en cuanto tales.¹¹

Evasión

Con respecto a la evasión, TULIO ROSEMBUJ expresa que:

El núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos.¹²

DIEP DIEP, dice *“se entiende por evasión, el hecho de ser contribuyente en alguna forma determinada por la ley, y no cumplir con las obligaciones al respecto”*.¹³ Se da la evasión cuando el sujeto, siendo contribuyente de algún impuesto determinado, y habiendo efectuado operaciones que implican la causación y pago de dicho impuesto, se abstiene de cumplir. “Esto sí es violatorio de la ley, puesto que la obligación existe, se ha dado, y el sujeto no

⁹ DIEP DIEP, D., *FISCALÍSTICA*, Ed. PAC, S.A de C.V., pp. 633 y 634.

¹⁰ ROSEMBUJ, T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 94

¹¹ ROSEMBUJ, T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, p. 97.

¹² ROSEMBUJ, T., *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 97

¹³ DIEP DIEP, D., *FISCALÍSTICA*, Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 2ª ed. marzo 1999, p. 633.

cumple con ella”.¹⁴

Es indispensable, en primer lugar, diferenciar a la elusión que es la no verificación del hecho generador y por ello la inexistencia del gravamen, de la evasión que consiste en la verificación de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, como el incumplimiento del pago correspondiente, así como dilatar el momento en que se vuelve exigible, mediante acciones u omisiones ilícitas, para que generalmente posterguen la ocurrencia del hecho que se grava.

La evasión tributaria, utilizándose del corte metodológico aplicado al Derecho Tributario, en acepción amplia, es toda y cualquier forma de eximirse de la tributación. En sentido estricto, significa derivar de la conducta voluntaria y dolosa, omisiva o comisiva, de los obligados tributarios se eximieren del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias.¹⁵

El Código Fiscal de la Federación de la legislación mexicana, regula a la evasión fiscal tipificándola como delito de defraudación fiscal.¹⁶ La distinción entre evasión y defraudación fiscal, es en principio por demás sutil, porque aquí podremos afirmar que en el fondo se trata de la misma situación, por la falta de pago por parte del causante de impuestos, que se encuentra legalmente obligado a cubrir.¹⁷ Atendiendo a la concepción terminológica de ambos conceptos, resulta factible hacer una distinción. Según el penalista mexicano, González de la Vega: “conforme a su noción doctrinaria penal, el Fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias y engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o

¹⁴ DIEP DIEP, D., *FISCALÍSTICA* p.634.

¹⁵ TÓRRES HELENO, T. *Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Sao Paulo Brasil, *Revista dos tribunais*, 2003, pp. 178 y 179.

¹⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, México, 2011, Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

¹⁷ ARRIOJA VIZCAINO, A., *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, Sep.1998, p. 488.

derechos ajenos.¹⁸ Definición que es corroborada por el Código Fiscal de la Federación, que considera que existe delito de defraudación fiscal cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución.

Aquí cabría mencionar una diferenciación importante que hace Arrijoa Vizcaino, la evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. Por otro lado, el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el propósito deliberado de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al Erario, a través del tortuoso camino del engaño. Un defraudador fiscal es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas.¹⁹

Elusión fiscal interna y elusión fiscal internacional

La elusión fiscal interna consiste en las actuaciones de los contribuyentes que buscan eludir la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento. En cambio, en la elusión internacional los contribuyentes persiguen escapar al ordenamiento jurídico determinado, tratando de provocar la aplicación de una norma correspondiente a otro ordenamiento jurídico, mediante la alteración de las circunstancias de hecho y de derecho (“los elementos de conexión”) que determinan cuál será el orden jurídico competente para regir una determinada cuestión.²⁰ El objetivo perseguido con este cambio será obtener un tratamiento o unas ventajas tributarias impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquellos.²¹ En

¹⁸ GONZÁLEZ DE LA VEGA, F., *Derecho Penal Mexicano*, pág.242 en ARRIOJA VIZCAINO A., *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, México, Sep.1998, p. 488.

¹⁹ ARRIOJA VIZCAINO, A., *“Derecho Fiscal”*, Ed. Themis, México, Sep.1998, pp. 489 y 490.

²⁰ XAVIER, A., *“Derecho Tributario Internacional”*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2005, p. 248 op. cita, por YÁÑEZ VILLANUEVA, F., ponencia “La Elusión Fiscal y los medios para combatirla” 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. 286.

²¹ DELGADO PACHECO, A., *Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional*, en Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, No. 825, Madrid, septiembre-octubre 2005, p. 99.

la elusión internacional lo que se usurpa no es una norma particular del ordenamiento, sino al ordenamiento nacional como un todo. Más aún, en los casos en que la elusión internacional tiene su causa o, al menos, se ve fomentada por ciertas características de la legislación del Estado del cual proviene la norma de cobertura, tal conducta puede suponer una forma de competición o concurrencia tributaria desleal del segundo Estado respecto del primero.²²

Paraísos fiscales

Recurriendo a los rasgos más característicos, podemos definir a los paraísos fiscales como aquellas jurisdicciones, de carácter estatal o subestatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional. La combinación de estos elementos, tributación privilegiada y opacidad, nos permiten configurar un concepto de paraíso coincidente con la traducción literal de su denominación en inglés (*tax haven*) que se traduce como "puerto o refugio fiscal"²³. La evolución histórica de los paraísos fiscales tiene su origen en la segunda mitad del siglo XX. Su auge responde al desarrollo industrial y económico de los años de la posguerra así como al proceso de descolonización de algunas potencias europeas. De esta forma, motivados por muy diversas circunstancias, algunos territorios diseñaron sistemas fiscales capaces de atraer el capital extranjero, utilizando para ello las más variadas estructuras jurídico-fiscales. Las razones y motivaciones de este proceso son muy variadas. Algunos territorios fundamentaron sus sistemas tributarios con base en el principio de territorialidad, como Costa Rica, Hong Kong o Panamá. Otros territorios, como la Isla de Man, Holanda, Luxemburgo o Suiza no han tenido mayores razones que la competencia fiscal. Incluso en algunos pequeños Estados, entre los que destacan varias antiguas colonias de potencias mundiales, estas prácticas fiscales se constituyeron, desde su inicio, en "una actividad más" por medio de la cual obtener recursos.

²² YÁÑEZ VILLANUEVA, F., ponencia *La Elusión Fiscal y los medios para combatirla* 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. 286.

²³ De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE presentado por JUAN CARPIZO BERGARECHE del Instituto de Estudios Fiscales, y MANUEL SANTAELLA VALLEJO de la Dirección General de Tributos, trabajo presentado al *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, publicado en Cuadernos de Formación. Colaboración 02/07. Volumen 3/2007, p 28.

Una de las principales y más importantes formas de elusión fiscal internacional se presenta a través de estos paraísos fiscales, ahora llamados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, regímenes fiscales preferentes, como son:

- 1) aquellos territorios orientados para atraer empresas y capitales extranjeros mediante esquemas en los que no existe imposición alguna sobre las rentas de capital e incrementos del patrimonio.
- 2) son aquellos que para calcular el ISR, tienen un sistema territorial eximiendo a las operaciones realizadas fuera del territorio y,
- 3) los países que cuentan con tipos impositivos bajos, utilizados en las denominadas operaciones *off-shore*.

El abuso de los denominados paraísos fiscales al alcance de contribuyentes con gran capacidad económica, preocupa a los fiscos, en tanto supone una disminución de los ingresos que incide en la distribución de las cargas públicas afectando negativamente al principio de justicia tributaria, porque provoca distorsiones económicas.²⁴

Los rasgos que, de forma recurrente, se repiten en la mayoría de los paraísos, conformando la naturaleza esencial de estas jurisdicciones son fundamentalmente los siguientes:

1. El apoyo, tácito o expreso, que los gobiernos de estas jurisdicciones prestan a su consideración como jurisdicciones fiscales ventajosas; es decir, su existencia y las ventajas que ofrece son fruto de una actitud activa de las autoridades fiscales. Este apoyo puede estar motivado bien porque las propias autoridades hayan participado en el diseño de regímenes basados en el aprovechamiento del aspecto fiscal como ventaja comparativa o, simplemente, porque las autoridades hayan constatado la existencia de regímenes privilegiados utilizados por inversores internacionales y hayan fomentado dicha situación a través de legislación protectora del mismo.
2. Las ventajas fiscales exorbitantes que las caracterizan, suelen ir acompañadas de otros elementos o ventajas como la opacidad en el acceso a la información, existencia

²⁴ GÓMEZ 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. 479.

de normativa sobre secreto bancario, mercantil o profesional, inexistente o confusa legislación, etcétera.

3. La ausencia de normativa que limite o controle los movimientos de capitales. Si bien es cierto que la libertad de circulación de capitales es ya una realidad en la mayoría de los países desarrollados, habitualmente existen ciertas normas que, con el fin de hacer un seguimiento de la realidad económica, imponen obligaciones de comunicación de los movimientos de capitales a partir de determinadas cantidades. Pues bien, los paraísos fiscales se caracterizan por una ausencia total de este tipo de normas, así como por la posibilidad de mantener cuentas bancarias en la mayoría de las divisas de referencia.

4. Existencia de una amplia infraestructura económica, jurídica, contable, mercantil y fiscal. Es frecuente que estas jurisdicciones cuenten con numerosos establecimientos bancarios, muchos de ellos filiales de bancos internacionalmente reconocidos, así como con numerosos despachos de abogados que ofrecen todo tipo de servicios profesionales.

5. Deficiente información existente sobre el funcionamiento real de estos paraísos. A pesar de la sociedad de la información en que vivimos, el acceso a la información y el contenido real de sus legislaciones no siempre es fácil, debido a la opacidad y falta de transparencia de sus legislaciones. También colabora a esta opacidad la existencia de un cierto mercado restringido de estos beneficios, que no están al alcance de cualquiera y que en la mayoría de los casos es administrado por especialistas que monopolizan la venta del conocimiento que tienen sobre estas ventajas a sus mejores clientes.²⁵

A fin de combatir el abuso de estas conductas, se han adoptado en el ámbito internacional diversas medidas como son:

A. La Transparencia Fiscal, para combatir el uso internacional de intermediarios, el objeto es evitar el diferimiento de las rentas al residente así como la generación de gastos deducibles del impuesto.²⁶

B. Cambio de Residencia. Una práctica frecuente de elusión internacional, es que las personas físicas o jurídicas cambien su domicilio a un país de baja imposición fiscal.²⁷

En el caso de las personas morales, los cambios de residencia plantean dificultades

²⁵ De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE presentado por JUAN CARPIZO BERGARECHE del Instituto de Estudios Fiscales, y MANUEL SANTAELLA VALLEJO, pp 28-29.

²⁶ GÓMEZ COTERO, J. de J., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela, 2008, p. 480.

²⁷ GÓMEZ COTERO, J. de J., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, pp. 482 y 483.

para definir la residencia de la Sociedad, por lo que este concepto se vincula con el lugar donde se sitúa la sede de la dirección efectiva de la sociedad.²⁸

- C. Capitalización Delgada o Subcapitalización, esta figura supone el financiamiento entre empresas de un mismo grupo que se sitúan en distintos países por motivos fiscales, y lo que se busca es encubrir un financiamiento con recursos propios, bajo la apariencia de recursos ajenos, con la finalidad de reducir la base gravable de la sociedad situada en un país de alta tributación a través de la deducción de los intereses pagados.²⁹ La legislación mexicana ha adoptado medidas para combatir estas prácticas, estableciendo como no deducibles el monto de los intereses que deriven de subcapitalización, cuando estos intereses deriven del saldo promedio anual de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable, siempre que estas deudas se hayan sido contraídas con partes relacionadas de residentes del extranjero.³⁰
- D. Precios de Transferencia, el interés de los FISCOS es controlar las operaciones en las que se involucran a más de dos empresas, con o sin residencia impositiva en un mismo país, con el ánimo de supervisar las operaciones que efectúen, se apeguen a la realidad y no sean meras especulaciones para lograr beneficios fiscales.³¹ Impidiendo manipulaciones con respecto a las utilidades o pérdidas generadas en un país, y sean trasladadas a otro por medio de operaciones artificiales, como intereses, dividendos, regalías, etcétera, con el objetivo de minimizar la carga tributaria. El objetivo primordial es que en las operaciones de los grupos empresariales se apliquen reglas de grabación bajo el principio de precios de libre mercado. *arm's length principle*, para que se apliquen entre partes relacionadas las mismas condiciones que en operaciones independientes, evitando también la doble tributación.

²⁸ CÓDIGO FISCAL, México, 2009, Art.9 Se consideran residentes en territorio nacional:

II. *Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.*

²⁹ GÓMEZ COTERO, J. de J., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela 2008, p. 485

³⁰ LISR, México, 2011 Artículo 32, fracción XXVI

³¹ GÓMEZ COTERO J. de J., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela 2008, p. 486

E. Mecanismos para evitar el abuso de los convenios sobre doble imposición. La legislación mexicana ha establecido algunos requisitos para poder gozar de los beneficios otorgados en los convenios internacionales, como son:

- a) se requiere demostrar que los beneficiarios de los convenios son residentes en el país de que se trate,
- b) demostrar que cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones del procedimiento contenidas en la Ley (en el ámbito interno de cada país, que sea parte) y,
- c) Acreditar que cumplan con diversas obligaciones formales tales como las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal.³²

Tenemos como ejemplo el proyecto de la OCDE para la Lucha contra las Prácticas Fiscales Perjudiciales. Con relación a los paraísos fiscales hay que situarlo en mayo de 1996, cuando los ministros de los países miembros de la OCDE pidieron a esta organización que desarrollara medidas para contrarrestar las distorsiones introducidas por la competencia fiscal perjudicial en las decisiones de inversión y financiación y sus consecuencias para las bases imponibles a nivel nacional, y para ello se debía rendir un informe en 1998. Este Informe, publicado en abril de 1998, denominado *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global*, incluía como Anexo I una recomendación en relación con la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, destinada a los gobiernos de los países miembros. Dicha recomendación, en realidad, constaba de 19 recomendaciones destinadas a combatir la competencia fiscal perjudicial a través de medidas unilaterales (vía legislación doméstica), bilaterales (vía convenios para evitar la doble imposición) y multilaterales (vía OCDE, en concreto a través de la creación de un grupo de trabajo que analizaría las prácticas fiscales perjudiciales: el Foro de Competencia Fiscal Perjudicial).

Los trabajos de la OCDE se han desarrollado fundamentalmente en tres frentes:

1. Identificar y eliminar los elementos perjudiciales de los regímenes fiscales preferenciales de los estados miembros de la OCDE.
2. Identificar a los paraísos fiscales y buscar su compromiso con los principios de transparencia y efectivo intercambio de información.

³² GÓMEZ COTERO J. de J., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ponencia en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela, 2008, p.489.

3. Animando a otras economías no pertenecientes a la OCDE a asociarse con estos trabajos.³³

Concepto de régimen fiscal perjudicial

El Informe de la OCDE ha considerado cuatro criterios clave para determinar la existencia de competencia fiscal perjudicial:

- A. Existencia de un tipo efectivo de imposición cero o bajo, tanto por los tipos nominales como consecuencia del procedimiento para la determinación de la base imponible (condición necesaria aunque no suficiente).
- B. Estanqueidad o aislamiento del régimen, vía exclusión de sus ventajas a los residentes (lo que se conoce como principio de estanqueidad subjetiva) o limitación de su aplicabilidad para operaciones con no residentes (principio de estanqueidad objetiva) o incluso con la restricción de tener que operar necesariamente con divisas extranjeras.
- C. Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, *tax rulings*, etcétera.
- D. Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

Se consideraba que para la identificación de este tipo de regímenes era suficiente con que se cumpliera el primero de los criterios mencionados junto con uno o más de los criterios restantes, en un proceso de evaluación global de cada uno de ellos.³⁴

Resultados de los Trabajos sobre paraísos fiscales y competencia fiscal perjudicial arrojados por la OCDE

³³ De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE presentado por JUAN CARPIZO BERGARECHE del Instituto de Estudios Fiscales, y MANUEL SANTAELLA VALLEJO de la Dirección General de Tributos, pp. 27-28.

³⁴ De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE presentado por JUAN CARPIZO BERGARECHE del Instituto de Estudios Fiscales, y MANUEL SANTAELLA VALLEJO de la Dirección General de Tributos, p.29.

El primer resultado de los trabajos del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial lo constituyó el Informe, publicado en junio de 2000, sobre el progreso realizado en la identificación y eliminación de las Prácticas Fiscales Perjudiciales. Este Informe recogía en sus párrafos 17 y 11, respectivamente, una lista de paraísos fiscales y una lista de regímenes fiscales perjudiciales en los países OCDE.

La lista de paraísos fiscales de la OCDE incluyó finalmente a 35 jurisdicciones de las 47 analizadas. Sin embargo, 6 jurisdicciones (San Marino, Bermudas, Islas Caimán, Malta, Chipre y Mauricio) aún cumpliendo los criterios técnicos para ser consideradas paraísos fiscales no fueron incluidas en la lista, porque asumieron, antes de la fecha de publicación del citado Informe, junio de 2000, el compromiso político de modificar sus sistemas fiscales para dejar de ser paraísos fiscales antes del 31 de diciembre de 2005.

La lista de regímenes fiscales perjudiciales de los Estados miembros de la OCDE incluía 47 medidas consideradas potencialmente perjudiciales. El término potencialmente perjudicial significaba, según el citado Informe, que la medida presentaba características que sugerían que el régimen fiscal tenía el potencial de constituir una práctica fiscal perjudicial. No se podía afirmar que tales regímenes fueran realmente perjudiciales porque para ello habría que estudiar la aplicación en la práctica del régimen (análisis que no efectuó el Foro de Competencia Fiscal Perjudicial).

De lo anterior cabe concluir que, el primer resultado del ejercicio de la OCDE lo constituyeron básicamente las listas negras. El que una determinada jurisdicción o un régimen fiscal de un determinado país de la OCDE aparecieran en las mencionadas listas tenía unas innegables e inmediatas consecuencias políticas, de imagen e incluso de orden práctico.³⁵

Dentro de las figuras que incluye la elusión están la economía de opción, simulación, fraude de ley, abuso del derecho, abuso de formas y negocio indirecto. Como figuras que provocan, la reducción o eliminación de la carga tributaria, al realizarse una actividad económica.

³⁵ De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE presentado por JUAN CARPIZO BERGARECHE del Instituto de Estudios Fiscales, y MANUEL SANTAELLA VALLEJO de la Dirección General de Tributos, pp 30-31.

Economía de Opción

La economía de opción es un concepto que se le atribuye al jurista español LARRAZ J., que lo concibió como un caso excepcional en el cual la ley tributaria debía interpretarse en forma literal³⁶, la que se configura cuando los individuos se subordinan al ordenamiento jurídico y escogen las formas jurídicas adecuadas para sus negocios. Su conducta por consiguiente es lícita.³⁷ El concepto supone que el contribuyente se enfrenta a diferentes alternativas que la propia ley establece, y este se encuentre en posibilidades de elegir la forma que más le beneficie y, desde luego, le genere una carga tributaria menor.

Las alternativas jurídicas que ofrece el ordenamiento son todas lícitas, porque las normas no imponen una determinada forma jurídica, sino que el contribuyente tiene la libertad de analizar en la situación jurídica o de hecho en que se encuentra y formalizar legalmente su negocio, por lo que estaríamos en una verdadera planeación fiscal.

Igualmente cuando el contribuyente realiza actos exentos, estamos frente a una economía de opción, que la propia ley establece. La exención es una sujeción, porque al realizarse el hecho generador se produce el hecho imponible, por lo que nace la obligación pero la propia ley confiere la exención, lo que implica que existe una norma jurídica que crea la obligación, pero que la misma dispensa el pago del impuesto. Aquí podríamos poner un ejemplo como es la enajenación de bienes inmuebles, que están grabados por el ISR e IVA, pero los ordenamientos a su vez establecen que si lo que enajenas es tu casa habitación, dicho acto se encuentra exento de ambos impuestos. Por lo que la exención, es un derecho concedido por el ordenamiento jurídico y el hecho de que el contribuyente lo aproveche en el ejercicio de su propio derecho, jamás estará ante un hecho ilícito.

La elección de una figura menos gravosa, tendrá siempre como única finalidad el ahorro

³⁶ LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, p. 21.

³⁷ DAMARCO, J. H., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, Ponencia Nacional-Argentina, publicada en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario-Margarita 2008, p. 197.

fiscal, que no contradice el espíritu de la ley, por lo que el contribuyente que actúa de buena fe tiene derecho a que se interprete a su respecto la ley tributaria en forma literal.³⁸ En el derecho alemán, esta figura toma el nombre de evitación fiscal (*Steuervermeidung*), diferenciándose así de la elusión (*Steuerumgehung*) y de la evasión fiscal (*Steuerhinterziehung*)³⁹

Cuando estamos ante una economía de opción no podemos estar ante un fraude de ley, dado que la economía de opción es una vía más ventajosa que posibilita el legislador expresa o tácitamente, o como afirma algún autor, “consciente o inconscientemente”, sin que la configuración jurídica presentada por el obligado tributario resulte forzada. Por ello, no tiene mucho sentido hablar de reacción contra la economía de opción ya que se trata de una operación totalmente lícita.⁴⁰

Por otro lado, la falta de pago intencional del impuesto se puede configurar a través de la evasión o de la elusión. El contribuyente no quiere pagar el tributo, entonces opta por las declaraciones engañosas, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño (evasión) y se coloca al margen de la ley. Pero también puede optar por otro modo para poder quedar al margen de la aplicación de la norma tributaria (elusión). El contribuyente en estos casos tratará de mostrar la realización de un negocio distinto al que ejecuta y que no está alcanzado por las normas que describen el hecho imponible. El propósito del contribuyente es siempre el mismo, que el fisco no tome conocimiento de la realidad o de una parte de la realidad. Ello implica desarrollar conductas para mostrar los hechos o no mostrarlos en su totalidad.⁴¹ Es importante estipular que el contribuyente para eludir la obligación utiliza también hábilmente las lagunas que existen en la ley, y como dice la máxima de derecho lo que no está prohibido, está permitido.

³⁸ PÉREZ DE AYALA, J.L. *El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado*, en Instituto de Estudios Fiscales (editor), Madrid 2006, Documentos No 22/06.

³⁹ TIPKE, K., *An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*, en Fachinstitut der Steuerberater (editor), Steuerberater-Jahrbuch 1972/73, Ed. Dr. Otto Schmidt, Colonia 1973, p. 510.

⁴⁰ PALAO TABOADA, C., La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria, pp. 75 y 76. Afirma este autor que cuando se decida que una economía de opción ha de someterse a imposición, deberá ser el legislador el que deba cerrar dicha vía, pero en ningún caso el encargado de aplicar la ley. PÉREZ ARRAIZ, J., *El Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria en la Nueva LGT*, Nueva Fiscalidad Núm.9-Octubre 2004, p. 45.

⁴¹ DAMARCO, J. H., *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, Ponencia Nacional-Argentina, publicada en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 211.

Simulación

El Sujeto Activo que es el Estado como Fisco o los magistrados, quienes frecuentemente confunden los casos de simulación con los de elusión, son similares en cuanto ambos buscan un resultado contrario a la norma jurídica. En la simulación, la norma infringida es la que prohíbe el acto ilícito que se disimula bajo la apariencia de uno lícito que se simula. Más adelante se toca este tema de Simulación más ampliamente como una forma de combatir a la elusión. En la simulación estamos frente a un acto puramente aparente, en cambio en la elusión concurre un acto querido por las partes. Sin embargo, en el plano teórico, existe una diferencia fundamental entre ambas.⁴² No obstante, en la práctica esta distinción entre simulación y elusión suele ser problemática,⁴³ porque toda elusión supone, en cierto modo, como dice PALAO, una apariencia, en donde las partes no quieren obtener los efectos típicos del acto, sino que lo utilizan para una finalidad distinta. Aquí es importante dejar claro que solo la Simulación Relativa es la que cabría dentro de las formas de elusión, porque la Simulación Absoluta ya entra dentro de la Evasión.

Fraude de Ley

En sentido genérico, se entiende por Fraude Tributario cualquier violación de las normas tributarias que produce como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas. En este concepto tan amplio cabrían las ocultaciones de datos, rentas, bienes, etcétera. En un sentido más estricto, y haciendo referencia concreta al fraude de ley, lo podemos definir como el amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto.⁴⁴

⁴² HENSEL, A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, en Bonner Festgabe für Ernst Zitelman zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum, Bonn 1923, p. 232.

⁴³ HENSEL, A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, en Bonner Festgabe für Ernst Zitelman zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum, Bonn , p. 233.

⁴⁴ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1993, p.11. PÉREZ ARRAIZ, J., en su artículo *La elusión en el ámbito tributario interno*, p. 2.

En la actualidad, el fraude se puede considerar un fenómeno generalizado en el conjunto de la geografía política del mundo. El fenómeno se produce tanto en países en vías de desarrollo como en países industrializados⁴⁵, lo único que cambia en muchas ocasiones son las modalidades técnicas a la hora de llevarlo a cabo. Ahora bien, la realidad nos demuestra también que el impulso egoísta que aflora frente a la obligación de pagar tributos, se manifiesta con distinta intensidad según el país a que hagamos referencia. Igualmente es de destacar que a esta generalidad geográfica suele corresponder una concentración socio-profesional de los defraudadores.⁴⁶ Se ha señalado que el cuadro de fraude fiscal que ofrece un país, es la caricatura de la sociedad donde aparece.⁴⁷

El fraude de ley se produce cuando respetando la palabra de la ley, se esquiva su sentido.⁴⁸ Nos remite a la época romana cuando esta señalaba: “no consiste el entender las leyes en retener sus palabras, sino en comprender su fin y sus efectos”⁴⁹, como consecuencia de estas instruidas palabras se ha señalado, “obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido”.⁵⁰

“La elusión fiscal” es una categoría específica, con vigencia exclusiva en el ámbito tributario dentro del concepto genérico de Fraude de Ley. Esta es la posición de la doctrina alemana, que ha distinguido entre el género (el fraude de ley—*Gesetzesumgehung*) y la especie (la elusión tributaria—*Steuerumgehung*). Su equivalente

⁴⁵ PONT MESTRES, M.: *El Problema de la Resistencia*, pp. 5 y 6; Véase igualmente lo apuntado por Rosier y recogido por SÁINZ DE BUJANDA, F.: “*Notas de Derecho Financiero*”, T. I, vol. 3º, p. 1173.

⁴⁶ MARTÍNEZ, J.C.: *El fraude fiscal* 1ª ed. en francés, 1984, cito por la primera edición española, Fondo de Cultura Económica, México, 1989, p. 74 y ss.

⁴⁷ FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.J. *¿Defraudar o pagar impuestos?* (Epílogo para españoles), en *Lecturas de Hacienda Pública*, Colegio Universitario de San Pablo (C.E.U.), 1972, p. 396. Añade este autor que “el fraude fiscal no es una enfermedad, sino el síntoma de una sociedad enferma” en la misma obra, p. 398.

⁴⁸ DE CASTRO, F., *Derecho Civil Español*. Parte General, T. I, 2ª ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949, pp 540 y 541; CASTAN TOBEÑAS J.: *Derecho Civil Español*, Común y Floral, 12 ed. REUS S.A., Madrid, 1988, p. 596. PÉREZ ARRAIZ Javier, en su artículo *La elusión en el ámbito tributario interno*, p. 2.

⁴⁹ El Digesto de Justiniano, T.I, Aranzadi, Pamplona, 1968, p. 56.

⁵⁰ El Digesto de Justiniano, p. 57.

en el derecho anglosajón es el concepto de *tax avoidance*⁵¹, este último posee límites más difusos que el acuñado en el derecho europeo continental, por lo que difícilmente existe una vinculación entre *tax avoidance* y el concepto de fraude de ley.⁵² No existe una norma que defina fraude de ley, por lo que es necesario remitirnos al derecho comparado. Es importante remitirnos al artículo 6.4 del Código Civil español que regula el concepto de los actos realizados en fraude a la ley que a la letra dice: “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude a ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.⁵³ Lo que nos permite ver que este sostiene que la finalidad de los actos que se realizan en fraude de ley, es eludir el debido cumplimiento de una norma determinada. De acuerdo a esta norma, los elementos del fraude a la ley son los siguientes:

1. el o los celebrantes del acto invocan una norma determinada (“..al amparo del texto de una norma...”) para realizar este, la cual se denomina “norma de cobertura”.⁵⁴ Dicha norma no es la ley tributaria a la cual quiere acogerse el contribuyente, sino la norma civil o comercial en la cual basa su calificación artificiosa,⁵⁵ que tendrá un resultado negativo.
2. el acto celebrado persigue un resultado prohibido o contrario a otra norma legal, llamada “norma defraudada”; y
3. el órgano encargado de aplicar el derecho –el juez, por antonomasia– efectúa una “calificación negativa” del acto celebrado, esto afirma que este no queda amparado por la norma de cobertura, por su finalidad defraudatoria, y determina consiguientemente que el acto celebrado quede regulado por la norma defraudada.⁵⁶

⁵¹ PALAO TABOADA, C., *Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria*, en *Crónica Tributaria* 98, Madrid 2001, p.127.

⁵² CARRESQUER CLARI, M.L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia 2002, p. 127.

⁵³ CÓDIGO CIVIL, Español, consultado en internet en Norm@Civil

⁵⁴ DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España. Parte General*, tomo I, citado por PALAO, pág.130, por YÁÑEZ VILLANUEVA, F., ponencia “La Elusión Fiscal y los medios para combatirla” en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 273.

⁵⁵ PALAO TABOADA, C., *¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?*, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid 1998, p. 12.

Los actos en fraude a la ley conllevan dos elementos, uno objetivo, consistente en la similitud o equivalencia práctica del resultado perseguido por el acto realizado y el resultado prohibido o contrario al ordenamiento, otro subjetivo, que consiste en la intención que existiría entre las partes de defraudar o burlar la norma.⁵⁷ El fraude se puede considerar un fenómeno generalizado, porque quizás la causa de la resistencia al pago de los tributos se encuentra en el hecho de que el deseo de los contribuyentes de conservar la integridad de su renta o patrimonio, es superior a los motivos que le pueden inducir a cederlos al Estado.⁵⁸

En el fraude de ley se produce un rodeo que tiene por finalidad, sin violar la letra de la ley, pero violando su espíritu, obtener los mismos resultados de la norma defraudada.⁵⁹

Como podemos apreciar, esta figura es regulada en la legislación española, en Alemania y en algunos otros países; en México no la encontramos regulada de esta manera, sin embargo, sí se han adoptado algunas medidas antiabuso, de las que hablaremos más adelante. Es muy interesante en análisis de la figura Fraude a la ley porque al final son formas de elusión y como vamos avanzando en el desarrollo de este trabajo, es bueno observar los diferentes enfoques de la doctrina con respecto a esta figura, que ya sabemos fue eliminada del sistema español, pero que otros países se sigue sosteniendo. Por eso vamos a estudiar los diferentes posicionamientos en torno a la figura del fraude de ley tributaria, que PÉREZ ARRAIZ⁶⁰ plantea:

⁵⁶ YÁÑEZ VILLANUEVA, F., ponencia “*La Elusión Fiscal y los medios para combatirla*” en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Isla Margarita Venezuela, p. 273.

⁵⁷ VIAL DEL RÍO, V., Teoría general del Acto Jurídico, tomo VI, 1991 edición 2000, p. 148.

⁵⁸ SÁINZ DE BUJANDA, F.:” *Notas de Derecho Financiero*,” T. I, vol. 3º, Universidad de Madrid.-Facultad de Derecho, Madrid, 1968-1972, pág. 1171; Igualmente, se han señalado como elementos que crean una conciencia social que favorece el impago de tributos los siguientes: existencia de una presión fiscal desmesurada; la idea, en algunos casos, de que el dinero público se despilfarra; la existencia de desigualdades a la hora de repartir la carga tributaria, etcétera. Se ha apuntado, no obstante, que ninguno de estos elementos son justificables para que el contribuyente no tribute dado que el poder legislativo está en representación y por designación del pueblo. (Véase CHICO DE LA CÁMARA, P. y SERRANO ANTON, F.:”Evasión y fraude fiscal: líneas para una reforma, estrategia de la Agencia Tributaria y aspectos internacionales”, en Impuestos, nº 14, 1995, pp. 24 y ss.). PÉREZ ARRAIZ, J., *Fraude de Ley*, pág.8.

⁵⁹ PÉREZ ARRAIZ, J., artículo sobre “La elusión en el ámbito tributario interno”, p. 3.

⁶⁰ PÉREZ ARRAIZ, J., p. 4 y ss.

- A. Para un sector de la doctrina no existe el problema del fraude de ley tributaria, porque parte de la idea de que, dado que el Derecho Tributario se articula en base a mandatos positivos de pagar una cuota tributaria por la realización de un hecho imponible, y el ciudadano tiene libertad para realizar o no el hecho configurado por el legislador como hecho imponible, si no lo realiza, salvo en los casos de simulación, su conducta no tiene porqué sufrir ningún reproche.
- B. En contra de la postura anterior, están los que defienden que la libertad de las partes para llevar a cabo negocios con las formas jurídicas que deseen, es irrelevante para el régimen impositivo de sus relaciones económicas. Lo que en realidad hay que tener en cuenta, es la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del tributo, y esto puede ser determinado a través de la interpretación, sin que sea preciso reglamentación alguna, contra el fraude a la ley tributaria. Así los defensores de esta postura parten de la idea de que el ejercicio de la autonomía de la voluntad no puede esgrimirse para incumplir el ordenamiento jurídico.

Abuso del derecho

Se denomina abuso del derecho o abuso de derecho, a la situación que se produce cuando el titular de un derecho subjetivo actúa de modo tal que su conducta concuerda con la norma legal que concede la facultad, pero su ejercicio resulta contrario a la buena fe, la moral, las buenas costumbres o los fines sociales y económicos del derecho. Igualmente, es el accionar de quien en ejercicio de un derecho actúa con culpa o dolo, sin utilidad para sí y causando daños a terceros.⁶¹

No admitir el abuso de derecho significaría impedir que ni los poderes del Estado ni los particulares puedan, al amparo del ejercicio de un derecho fundamental, limitar o atacar a otro derecho fundamental o bien para desviarse de los límites intrínsecos en el ejercicio del derecho de que se trate.

⁶¹ Wikipedia, la enciclopedia libre, www.google.com

En el abuso del derecho se dan las siguientes constantes:

- El uso de un derecho objetivo y estrictamente legal
- El daño a un interés no protegido por una especial norma jurídica
- Inmoralidad del daño manifestada bien en forma subjetiva o en forma objetiva.⁶²

En el abuso del derecho, existe un uso que sobrepasa las facultades que una norma atribuye, es decir, lo que empezó como empleo legítimo de facultades conferidas por la norma a un sujeto, degenera y acaba provocando un perjuicio indebido de terceros. Esto da lugar a indemnizaciones y a la adopción de medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso, mientras que el fraude a la ley es ajeno a indemnizaciones y a sanciones; y se da la existencia de una desviación del ejercicio de la autonomía de la voluntad de los particulares con relación a la obtención de resultados no tutelados por el ordenamiento jurídico.⁶³ Conforme a este último comentario, fue la razón por la cual la Ley General Tributaria Española del 2003 dejó fuera la figura de fraude a la ley, dando entrada al “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria,” en su artículo 15.

El abuso de las formas jurídicas

En el abuso de las formas, la motivación no es otra que eludir total o parcialmente el impuesto mediante formas jurídicas que no expresan la verdadera sustancia del acto realizado. Se trata de un acto ilícito que, más allá de la recalificación que merezca desde el punto de vista estrictamente tributario, debe ser sancionado. Siempre es necesario que las partes que realizaron el acto hayan obrado maliciosamente para disminuir la carga fiscal y que, para ello, hayan dado una estructura jurídica a sus negocios que no corresponde con la verdadera finalidad perseguida por ellos.⁶⁴ La doctrina alemana señala

⁶² GÓMEZ COTERO J. de J., “*La elusión fiscal y los medios para evitarla*” ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Isla Margarita Venezuela, p. 461.

⁶³ GÓMEZ COTERO J. de J., p. 461.

que estamos ante un abuso de formas cuando existe una inadecuación entre el resultado económico que se persigue y la forma utilizada para ello, empleándose configuraciones jurídicas inadecuadas que implican rodeos y que son a menudo engorrosas y complicadas.⁶⁵

El abuso de formas no está en ellas mismas, sino en el mal empleo que de ellas se hace, deformando su objetivo típico para obtener un fin económico distinto al que en virtud de su naturaleza le atribuye el Derecho. El objetivo, que en el orden privado puede ser lícito, no lo es en el orden tributario, ya que se produce un resultado antijurídico como es el no pago de un tributo debido. Pero el acto o negocio en cuestión, solo será fraudulento cuando a través de una deformación en su estructura se obtenga un resultado tributariamente antijurídico.⁶⁶ En el orden privado, el uso de estas formas puede ser lícito, mientras que en el orden tributario es ilícito porque produce como resultado antijurídico el no pago de un tributo debido.

Es importante dejar claro que el abuso de las formas será fraudulento solo cuando se obtenga un resultado tributariamente antijurídico, lo que hace necesario demostrar un subterfugio o aparato engañoso que actúa como medio, dando como resultado la frustración de la norma tributaria.

Negocio indirecto

Es aquel que se efectúa utilizando una figura lícita para facilitar la obtención de un resultado, que esencialmente es propio de otra figura jurídica. No se trata de un acto necesariamente simulado, sino que –tal como señala Mosset Iturraspe– las partes concretan real y efectivamente un negocio jurídico, pero además de querer el fin que es típico y normal del negocio adoptado, persiguen también la obtención de fines ulteriores,

⁶⁴ 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, pp. 207/208.

⁶⁵ TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss*. 13 Auflage (1ª Auflage, 1973), Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln, 1991, p. 114.

⁶⁶ PALAO TABOADA, C.: *El Fraude a la Ley Tributaria*, (Notas para un estudio), en R.D.F.H.P., no 31, pp. 690 y 691.

que son extraños a este.⁶⁷ Con respecto a esta definición, podemos observar que el negocio indirecto en principio será lícito, salvo que se le cause un perjuicio a otro o tenga un fin ilícito. Para lograr esto, creemos que no necesariamente debe incurrirse en la simulación de un acto, dado que la ley en determinados supuestos expresamente admite la posibilidad de obtener fines ulteriores mediante la utilización de figuras distintas. Por lo tanto, si seguimos la caracterización que enseña Mosset Iturraspe, podría interpretarse que la asociación bajo forma de sociedad –al estar expresamente prevista en la ley–, el fin típico y normal del negocio adoptado y la consecución de ulteriores finalidades extrañas al negocio coexisten dentro de un mismo plano.⁶⁸ Las partes lo utilizan con el propósito de obtener un fin distinto al que correspondería con la clase de negocio realizado, que en stricto sensu tiene lugar cuándo las partes celebran un acto típico, pero desean alcanzar por medio de este –consciente y consensualmente– finalidades (económicas, financieras) diversas de las que, en principio, son típicas al acto jurídico utilizado.⁶⁹

En el negocio jurídico indirecto, el sujeto lo quiere con todas sus consecuencias, pero la finalidad económica no corresponde con lo que es típico del negocio empleado, ello nos lleva a distinguir el negocio de los motivos para su realización, que son variables en cada caso concreto; en el negocio indirecto no se oculta una realidad jurídica sino una realidad económica, ya que si bien el negocio se pretende verdaderamente, no ocurre lo mismo con su causa típica, en tanto lo que se busca es obtener resultados económicos diferentes al negocio que se ejecuta. Se utiliza para alcanzar resultados económicos y jurídicos que si bien son propios del negocio, no se identifican con la causa o motivo económico para la realización del mismo. En el fraude a la ley, en ocasiones se efectuaba mediante negocios jurídicos indirectos pero no es el único medio para realizarlo, además de que en

⁶⁷ MOSSET ITURRASPE, J., en *Negocios simulados, fraudulentos y fiduciarios*, p. 149.

⁶⁸ BIAGOSCH, F., y GONZÁLEZ ARZAC, A., “Nueva Vigencia del Principio de Comercialidad por objeto en el Derecho Privado Argentino” Ponencia en el I Congreso Argentino de Contratos Civiles y Comerciales en Mar de Plata 10712 octubre 2005, Fundación Justicia & Mercado, www.leydeasocciviles.com.ar/ponencias/cuarta_ponencia_nueva_vigencia_del_principio_de_comercialidad_por_el_objeto.doc p. 5

⁶⁹ FONSECA CAPDEVILA, E., “El negocio jurídico indirecto ante el Derecho tributario”, En Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid No16, 3º época, Madrid España 2000, p. 222.

el negocio indirecto no siempre se tiene una finalidad fiscal.⁷⁰

Planeación fiscal

La planeación fiscal es el esfuerzo por optimizar la carga tributaria ligada estrictamente al derecho, que nos ayuda a obtener una optimización de los recursos financieros, es una herramienta administrativa capaz de producir beneficios económicos futuros. Su objetivo básicamente es: “eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos”.⁷¹

Toda planeación es una prefiguración simbólica de los hechos y fenómenos que se pretende controlar. En tanto que prefiguración entraña una concepción imaginativa de la realidad, tal como si pudiera ser manipulada.⁷²

La planeación fiscal depende, del régimen tributario, del tipo de empresa, y todas las contingencias, que se pudieran presentar. El diseño de la estrategia se basará en las circunstancias particulares y antecedentes de cada empresa o persona, aquí entra la capacidad, creatividad técnica y conocimientos del especialista en la materia, atendiendo siempre al principio natural de economía: “obtener el máximo rendimiento con el mínimo sacrificio”.

A continuación se mostrará el siguiente ejemplo de planeación fiscal: Régimen pequeño contribuyente REPECO, combinado con Régimen Intermedio, ambas figuras reguladas por LISR en México.

- Elena tiene una papelería, ella está inscrita en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Título.IV,

⁷⁰ GÓMEZ COTERO, J. de J., “La elusión fiscal y los medios para evitarla” ponencia en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Isla Margarita Venezuela, 2008, pp. 461-462.

⁷¹ CORONA FUNES, J. “Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales”, Ed. Gasca Sicco. México, D.F.: 2004 p.1 y ss.

⁷² DIEP DIEP, D., *La planeación fiscal hoy*, Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 1ª ed. septiembre 1999 , p. 26.

Capítulo II, Sección III,⁷³ no elabora facturas, sino notas de venta (comprobante fiscal simplificado), y paga sus impuestos a través de una estimativa que la LISR faculta a la autoridad para determinarla, que siempre va hacer menor, a un régimen intermedio o mayor.

- Su negocio ha crecido y algunos de sus clientes le piden facturas con desglose de IVA.
- Hizo un sondeo y 65 % de las ventas es al público en general, y 35 % sería con clientes que requiere forzosamente una factura.

El problema es que Elena quiere quedarse en REPECO para no ir al Régimen Intermedio y pagar una tasa mayor por lo que se pregunta, ¿podré quedarme en ese régimen, y aparte expedir facturas para los que así lo requieren?, por lo que su asesor en planeación fiscal le da la siguiente alternativa a Elena:

- seguir ella como REPECO por 65 % de sus ventas,
- e inscribir a su esposo, bajo el Régimen Intermedio para las ventas con factura, además ahí él podrá deducir las compras de mercancías facturadas a su nombre (disminuyendo su base, y acreditando el IVA de sus compras), obteniendo con esto un doble beneficio.⁷⁴

Por lo que podemos concluir que la planeación fiscal es una herramienta administrativa que nos ayuda a tener un mejor control de nuestras finanzas y que no es ningún delito siempre y cuando se apegue al derecho. Pero si lo vemos desde otro enfoque podríamos decir que es un abuso de las formas.

Objetivo fundamental de la planeación fiscal

Es que se pretende abatir o atenuar al máximo posible –siempre dentro de la ley–, el costo fiscal normalmente implícito a toda operación, sea aislada o sea continua. Pero esta meta prioritariamente económica solo adquiere significación completa y plena en la

⁷³ LISR, **Art. 137**. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2 000 000.00.

⁷⁴ Esta alternativa es válida, porque el artículo 10° del Código Fiscal de la Federación Mexicano, porque no señala prohibición con respecto a tener dos o más contribuyentes en el mismo domicilio fiscal.

medida que arraiga en el respeto cabal de los preceptos jurídicos.⁷⁵ Es materia económica subordinada a lo jurídico a tal extremo que deja de ser realizable y pierde genuinidad como técnica en el momento mismo en el que incide en la ilegalidad.

Actitudes definidas

Si la distinción entre el “ahorro legal” y “evasión ilegal”, se añade el caso de la elusión, que consiste simplemente en abstenerse de actuar para no incidir en las causales del tributo y se contemplan, además, los casos de tributación ingenua, podremos reformularnos el cuadro completo sobre los tipos de actitudes ante la legislación tributaria:⁷⁶

- 1) El sujeto que tributa, sin adoptar medidas al respecto.
- 2) El que evita el tributo mediante la elusión simple o abstención.
- 3) El que ahorra por la vía legal.
- 4) El que evade, obviamente por la vía ilegal.

La conciencia social no reprueba el fraude, sino que ve tolerante las combinaciones fraudulentas, dice Rosier, lejos de considerarse el fraude como una conducta criminal se aplauden con admiración los procedimientos de reacción contra el Fisco y se le atribuye un carácter deportivo.⁷⁷

CONCLUSIONES

1. La elusión fiscal es la no configuración de la hipótesis establecida en la norma tributaria como hecho imponible, o que de configurarse se provoque una carga mucho menor, mediante la realización de hechos que aisladamente son lícitos. Por otro lado la evasión fiscal, es la conducta ilícita por el ocultamiento de todo o parte del hecho imponible, que realiza el sujeto pasivo, para evitar el pago de la deuda tributaria, estando obligado por la ley.
2. En el ámbito tributario es muy frecuente estar ante una conducta con un resultado económico no previsto por el legislador aunque no se haya realizado materialmente el hecho imponible. Es decir, la no realización del hecho imponible no tiene porqué trasladarnos a una economía de opción que es totalmente lícita, sino que en el supuesto de la no realización de dicho hecho,

⁷⁵ DIEP DIEP, D., *La planeación fiscal hoy*, Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 1ª ed, septiembre 1999, p. 33.

⁷⁶ DIEP DIEP, D., *La planeación fiscal hoy*, pp. 42 y 43.

⁷⁷ SÁINZ DE BUJANDA, F.: “*Notas de Derecho Financiero*,” T. I, vol. 3º, Universidad de Madrid.-Facultad de Derecho, Madrid, 1968-1972, p. 1173.

como consecuencia de la utilización de fórmulas farragosas o artificiosas eludiéndolo, estamos entonces en el fraude a la ley.

3. Las diferentes formas que el contribuyente utiliza con la finalidad de hacer la carga tributaria menos gravosa y que hemos analizado en este trabajo, como es la economía de opción, simulación, fraude de ley, abuso del derecho, abuso de formas, negocio indirecto, y la misma planeación fiscal, son los medios o mecanismos a través de los cuales el objetivo primordial es obtener un resultado de aminorar la carga tributaria. Es importante considerar que en la mayoría de estas figuras, hay un hilo muy delgado para que se configure la elusión o evasión de impuestos, partiendo de las diferentes formas o dispositivos utilizados por el sujeto pasivo de la obligación, para evitar, reducir u ocultar su carga tributaria. Provoca estos efectos negativos en la recaudación de los ingresos, necesarios para que cada Estado esté en posibilidades de realizar su actividad económica y buscar el bienestar común de una sociedad.
4. En este análisis es de llamar la atención que los autores no se ponen de acuerdo en si la elusión es lícita o ilícita, pero podemos concluir que cuando la elusión es lícita estamos ante una economía de opción, y cuando la elusión es ilícita estamos ante una simulación.
5. Tanto la elusión como la evasión son fenómenos jurídicos que tienen consecuencias negativas para la administración tributaria, cuya manifestación especial se puede apreciar en el ámbito recaudatorio.
6. Para luchar contra las conductas que suponen una violación del espíritu de la norma, tanto la Administración como los Tribunales necesitan un instrumento idóneo, el cual debe ser proporcionado por el legislador. Actualmente existen normas fiscales efectivas pero aún complejas para evitar el abuso de las figuras de parte de los contribuyentes, pero igual sirven para no dejar en manos de las autoridades fiscales la aplicación de la Ley.
7. Todas estas formas elusivas que realizan los contribuyentes provocan generalmente una distorsión de lo que se considera el principio central de la imposición, como lo es la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, porque cuando estos fenómenos se enquistan en los sistemas internos de cada estado, se genera un debilitamiento estructural de dicho principio.
8. Con respecto a la punibilidad de las conductas establecidas en las leyes tributarias, podrían verse estas vulneradas si no se pudiera predecir claramente que una determinada conducta puede ser objeto de sanción. Por lo que únicamente se podrá aplicar sanción a conductas que estén previstas por la ley y reúnan todos los elementos del tipo, recogidos en la misma. Cuando se realiza un hecho distinto del

hecho imponible estipulado por el legislador para un determinado resultado, al margen de que ello pueda suponer la aplicación de algún tipo de cláusula antielusiva, no podrá suponer la aplicación de sanción alguna, ya que en dicha realización no se oculta ni se deja de declarar el hecho realizado y no se comete el tipo de infracción a la que se aplica la sanción.

BIBLIOGRAFIA

BERLIRI, A. (1971). Principios de Derecho Tributario, vol. II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

BIAGOSCH F. & GONZÁLEZ ARZAC, A. (2005). “Nueva Vigencia del Principio de Comercialidad por objeto en el Derecho Privado Argentino” Ponencia en el I Congreso Argentino de Contratos Civiles y Comerciales en Mar de Plata 10712 octubre 2005, Fundación Justicia & Mercado, www.leydeasocciviles.com.ar/ponencias/cuarta_ponencia_nueva_vigencia_d_el_principio_de_comercialidad_por_el_objeto.doc

CARRESQUER CLARI, M. L. (2002). El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch.

CORONA FUNES, J. (2004). “Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales”. México, D.F.: Ed. Gasca Sicco.

DE CASTRO BRAVO, F. (1979). Derecho Civil Español, Parte General, T.I, Madrid: Instituto de Estudios Políticos,

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1993). Curso de Derecho Financiero Español Madrid: Marcial Pons.

GARCÍA NOVOA C. (2004). En La Cláusula antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria, Madrid España: Ed. Marcial Pons.

GONZALEZ SANCHEZ, M. (1993). El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca: Plaza Universitaria-Ediciones.

PÉREZ ARRAIZ (1996). Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch.

ROSEMBUJ, Tulio(1999). El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario. Madrid:Editorial Marcial Pons.

SÁINZ DE BUJANDA, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero". Madrid: Universidad Complutense.

XAVIER, Alberto (2005). "Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.