



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo
número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

La cláusula antiabuso como técnica de combate a la elusión

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Ivan Hernández Catana

Director de la Tesis

Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

ÍNDICE

CAPÍTULO I	<u>11</u>
ELUSIÓN FISCAL Y ECONOMÍA DE OPCIÓN	<u>11</u>
1. La planeación tributaria	<u>11</u>
2. La licitud de la elusión fiscal y la ilicitud de la evasión fiscal	<u>17</u>
3. La interpretación de la ley y su papel en la planeación	<u>19</u>
<i>a. La integración</i>	<u>20</u>
<i>b. La interpretación extensiva y la restrictiva</i>	<u>21</u>
<i>c. La interpretación estricta</i>	<u>22</u>
<i>d. La labor del intérprete</i>	<u>22</u>
4. La economía de opción	<u>23</u>
<i>a. Economía de opción y opciones fiscales.</i>	<u>26</u>
5. Delimitación entre Economía de Opción y Elusión Tributaria	<u>34</u>
6. Legalidad y legitimidad	<u>38</u>
7. La elusión tributaria frente a las libertades internacionales.	<u>44</u>
<i>a. Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios</i>	<u>49</u>
<i>b. Libre circulación de capitales</i>	<u>54</u>
CAPÍTULO II	<u>58</u>
DOCTRINAS JURÍDICAS ANTIABUSO	<u>58</u>
1. El abuso del derecho	<u>58</u>
<i>a. El abuso del derecho como límite al ejercicio del derecho subjetivo.</i>	<u>62</u>
<i>b. La conciencia jurídica colectiva como límite al abuso del derecho.</i>	<u>63</u>
<i>c. La intencionalidad de dañar derechos de terceros</i>	<u>64</u>
<i>d. La función administrativa y judicial y el abuso del derecho</i>	<u>64</u>
2. Los negocios jurídicos anómalos	<u>68</u>
<i>a. El negocio indirecto</i>	<u>71</u>
<i>b. El negocio fiduciario</i>	<u>73</u>
3. Fraude a la Ley	<u>76</u>
<i>a. El ordenamiento privado y la función del fraude a la ley</i>	<u>77</u>
<i>b. La compatibilidad del concepto civil de fraude a la ley en materia tributaria</i>	<u>82</u>
4. La simulación	<u>88</u>
<i>a. El contenido de la simulación</i>	<u>88</u>
<i>b. La simulación como cláusula antiabuso en la ley fiscal mexicana.</i>	<u>92</u>
<i>(i) Reforma 2007 –inclusión del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta-</i>	<u>93</u>
<i>(ii) Reforma 2013 –artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación</i>	<u>96</u>
<i>c. Distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria.</i>	<u>105</u>
5. La Substancia sobre la forma	<u>107</u>
<i>a. Interpretación y calificación.</i>	<u>107</u>
<i>b. La regla de prevalencia de la sustancia sobre la forma</i>	<u>110</u>
6. La tesis del levantamiento del velo de la personalidad jurídica	<u>120</u>
7. Los tratados internacionales en materia fiscal y sus reglas antiabuso.	<u>121</u>
<i>a. Las normas antielusión domésticas y su aplicación en el ámbito internacional</i>	<u>122</u>
<i>b. El abuso de los tratados internacionales y sus reglas específicas.</i>	<u>126</u>
<i>i. El Treaty Shopping</i>	<u>129</u>

ii. <i>Rule Shopping</i>	<u>133</u>
iii. <i>El beneficiario efectivo</i>	<u>135</u>
CAPÍTULO III.	<u>137</u>
LA EFECTIVIDAD DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO COMO NORMA ANTIELUSIÓN	<u>137</u>
1. Las cláusulas generales antielusivas alrededor del mundo	<u>137</u>
a. <i>Derecho positivo y derecho consuetudinario.</i>	<u>137</u>
b. <i>Derecho Positivo comparado.</i>	<u>140</u>
(i) Europa	<u>141</u>
(ii) América	<u>145</u>
2. Casos emblemáticos	<u>153</u>
i. <i>Gregory vs Helvering</i>	<u>153</u>
ii. <i>Duque de Westminster</i>	<u>156</u>
iii. <i>La sentencia Lankhorst-Hohorst GmbH</i>	<u>159</u>
iv. <i>La corte de casación Chilena –Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía-</i>	<u>161</u>
v. <i>Ferrovial Andina vs Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes, La Paz, Bolivia.</i>	<u>164</u>
vi. <i>Club Real Madrid.</i>	<u>164</u>
3. Recomendaciones de la OCDE sobre normas antielusión	<u>165</u>
a. <i>Conductas de carácter elusivo identificadas por la OCDE.</i>	<u>168</u>
b. <i>El plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)</i>	<u>170</u>
4. La recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva	<u>173</u>
5. Las escuelas del pensamiento jurídico y su influencia en las cláusulas antiabuso	<u>176</u>
6. Criterios de interpretación en la ejecución de las cláusulas antiabuso.	<u>183</u>
7. Los efectos jurídicos consecuencia de la aplicación de cláusulas antiabuso	<u>187</u>
8. Establecimiento de una cláusula antiabuso en la legislación fiscal mexicana	<u>189</u>
a. <i>La conducta objeto de regulación</i>	<u>192</u>
b. <i>La institución jurídica -acepción terminológica-</i>	<u>198</u>
c. <i>Ventajas y desventajas</i>	<u>211</u>
9. La decadencia del Fraude a la Ley como cláusula antiabuso en España	<u>214</u>
10. Constitucionalidad de la cláusula antiabuso	<u>219</u>
a. <i>Principio de Legalidad Tributaria.</i>	<u>229</u>
b. <i>Principio de Seguridad Jurídica.</i>	<u>232</u>
c. <i>Principio de Solidaridad</i>	<u>234</u>
CONCLUSIONES	<u>240</u>
BIBLIOGRAFÍA	<u>246</u>

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Delimitación:

El desarrollo del presente trabajo pretende abordar el estudio de las teorías, que se han elaborado en sistemas de derecho comparado, tales como, la planeación fiscal, la elusión fiscal, fondo sobre la forma, abuso del derecho, fraude a la ley, simulación de actos, *treaty shopping*, *rule shopping*, *tax avoidance*, levantamiento del velo corporativo; su desarrollo en los distintos sistemas de derecho comprado, su efectividad como técnicas antielusión para concluir con una breve disertación sobre la necesidad, o no, de incorporar una cláusula antiabuso en la legislación fiscal mexicana.

Objetivo Central.

El objetivo primordial consiste en desentrañar, sí con la regulación mediante inclusión de cláusulas antielusivas en la legislación, se contribuye o no a combatir prácticas de abuso del derecho, fraude a la ley y simulación de actos; o si por el contrario, dicha regulación constituye una contravención a la economía de opción y por ende una restricción a la libertad de organización, en menoscabo de la seguridad jurídica y en perjuicio de la economía nacional.

Justificación:

El interés en el análisis del tema, surge teniendo como escenario la vertiginosidad con la cual se desarrolla el derecho internacional, sobre todo a la luz de los inminentes procesos de integración, tanto políticos como económicos, situación por la cual, a juicio del ponente, resulta de suma importancia, como un respeto a la seguridad jurídica, el delimitar el alcance y las consecuencias de las distintas planeaciones fiscales y economías de opción utilizadas por los gobernados y los medios que la Administración Tributaria utiliza para determinar, lo que a su parecer resulta, la correcta interpretación de dichas operaciones con implicaciones fiscales.

Es de explorado derecho, que el tema de las cláusulas antiabuso ha sido desarrollado con mayor ahínco en sistemas jurídicos de derecho comparado, e

inclusive hoy en día, se tiene noticia de casos emblemáticos sobre la aplicación de dichas medidas antielusión, incluyendo el pronunciamiento por parte de los tribunales; sin embargo, en la legislación mexicana la regulación ha sido tímida y a penas se han introducido unas cuantas medidas antielusivas específicas atendiendo a las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-.

En ese tenor, surge la idea desarrollar el presente trabajo de investigación, que como fin último, pretende analizar los pros y contras, así como los mitos y realidades que rodean a las teorías antielusión, y, emitir una opinión sobre la conveniencia de incorporar formalmente en la legislación fiscal cláusulas de esta naturaleza.

En la actualidad México tiene celebrados 41 tratados internacionales para evitar la doble tributación y aproximadamente 72 convenios en materia fiscal¹, lo cual demanda la exigencia de contar con una política fiscal y una legislación lo más alineada posible a las tendencias internacionales, con reglas claras para así disminuir las controversias, y de esta manera otorgar seguridad jurídica.

Aunado a lo anterior, en el 2007 la Suprema Corte se pronunció en el sentido de que los tratados internacionales tienen el mismo posicionamiento jerárquico que las Leyes Federales y que subyacen ante la Constitución, y por último en el año 2011 fue reformada la Constitución en materia de derechos humanos, para que a través de la instancia de amparo se puedan reclamar derechos consignados en los tratados.

En este orden de ideas, se tiene que los compromisos internacionales asumidos son incorporados al derecho interno con el carácter de obligatorios, su obligatoriedad deriva del principio "*pacta sunt servanda*" reconocido repetidamente por la Comunidad Internacional, el cual se encuentra expresamente consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena de 1969 de la siguiente manera: "Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe".

En tal virtud, considero indispensable analizar la efectividad de dichas medidas antielusivas, la experiencia internacional en su aplicación, la conveniencia de adoptar

¹ Dato a Agosto de 2015 www.sat.gob.mx

cláusulas antielusivas generales en la legislación fiscal mexicana, y si la inclusión de las mismas contribuye a implementar una sana política fiscal internacional

Planteamiento del Problema:

Por disposición del máximo texto Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Dicho imperativo constitucional tiene su origen en la necesidad que tiene el Estado de allegarse de recursos, vía contribuciones, para satisfacer las necesidades de la colectividad y hacer frente a los gastos públicos; sin embargo, dicho mandato también tiene una limitante, la cual consiste en que la contribución no sea desproporcional e inequitativa, sino que en todo momento atienda a la capacidad real de contribuir.

La disposición anterior, coloca al Gobernante frente al gobernado en una relación de acreedor-deudor, lo que, por causas naturales, genera una situación de choque, ya que por un lado el acreedor buscará recaudar mayores recursos haciendo valer su poder de imperio, y por el otro, el deudor buscará pagar únicamente lo justo, utilizando para ello las distintas alternativas legales que se encuentran a su alcance.

En la actualidad, difícilmente se puede concebir la realización de cualquier proyecto o negocio sin una adecuada planeación financiera y operativa.

La planeación fiscal es aquella actividad consistente en el análisis, diseño e implementación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, que pueda diferirse su pago, o, que se obtengan los mayores beneficios, también de índole fiscal, haciendo uso de los instrumentos jurídicos vigentes.

La planeación fiscal originalmente concebida, siempre debe referirse a operaciones reales de negocios en las que no se oculte ni disfrace su contenido, características y condiciones.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria será quien eventualmente evaluará y determinará si la forma jurídica elegida por el contribuyente efectivamente obedece al fin buscado o si con la realización del cúmulo de operaciones, se busca darle una apariencia distinta para lograr un ahorro impositivo. Además de verificar que en dicha planeación siempre exista una razón de negocios, es decir, un objetivo determinado que no sea exclusivamente la obtención de un beneficio fiscal.

De las anteriores consideraciones, se tiene que la planeación fiscal interna e internacional resulta una actividad, en principio, del todo lícita, misma que encuentra su sustento en la figura legal conocida como “economía de opción”, entendida ésta como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas, dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de una ventaja adicional respecto a otras. Desde esta perspectiva es claro que la existencia de un móvil fiscal no permite en modo alguno negar la realidad y validez de los negocios celebrados, sobre todo ante el argumento reclamante en el sentido de que es legítima la búsqueda de fórmulas que, dentro de la Ley Tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a sus intereses.

Ello es así, incluso aunque se aprovechen las lagunas de los ordenamientos fiscales o de los convenios de doble tributación, ya que en el ámbito tributario (y en general financiero) la seguridad jurídica se aplica con especial intensidad, lo que conlleva la prohibición de la analogía en relación con el hecho imponible.

Sin embargo, en el ejercicio de dicha economía de opción, en algunas ocasiones, el fisco se dice dañado, al considerar en la mayoría de las ocasiones a la planeación fiscal como una elusión tributaria, misma que a pesar de reconocer su legalidad, la entiende abusiva y en detrimento del erario público, es por ello que el Estado, a través del órgano encargado de legislar, introduce en los ordenamientos fiscales cláusulas antiabuso generales y específicas, que tienen por objeto, en la mayoría de los casos, que la Administración Tributaria como órgano encargado de

aplicar las leyes fiscales, recaracterice las operaciones y las dote de su verdadero contenido e intención.

En dicho proceso de calificación estatal, se pueden actualizar distintas corrientes jurídicas y por ende distintas consecuencias legales, ya que en la implementación de la planificación fiscal puede incurrirse en montajes puramente artificiales, sin sustrato real, conductas abusivas o la utilización de instrumentos opacos que impidan conocer la realidad de las operaciones, conductas que inclusive pueden derivar en ilícitos jurídicos a pesar de haber partido de una premisa netamente jurídica.

En esta tesitura, en los sistemas de derecho comparado y en el campo de derecho internacional han surgido la aplicación de teorías tales como:

- La elusión tributaria
- El fraude a la ley
- El abuso del derecho
- El *Treaty Shopping*
- El *Rule shopping*
- La simulación

En contrapartida de dichas figuras antielusivas subyacen derechos o libertades al amparo de los cuales se ejecutan las operaciones que buscan atacarse, entre las cuales, y por mencionar algunas, encontramos al derecho a la planeación fiscal, la economía de opción, la licitud en la elusión, la libertad de establecimiento, la libertad de organización, etc.

Por lo tanto, el ponente pretende analizar dichas corrientes y evidenciar la problemática y en su caso necesidad, o no, de dicha regulación, dado el choque de libertades *versus* necesidades Estatales.

Otro punto de especial relevancia, que desde luego debe ser analizado, lo constituye las consecuencias punitivas que resulten de la aplicación de la cláusula antielusiva, tal como lo muestra la práctica internacional e inclusive interna, las

cláusulas de esta naturaleza han sido desarrolladas al amparo de tres figuras jurídicas primordialmente, a saber: el fraude a la ley, el abuso del derecho y la simulación; sin embargo, dicha terminología acusa confusiones entre los operadores de la norma, ya que puede darse el caso de que el fraude a la ley se pretenda, incorrectamente, equiparar a la defraudación fiscal o que el abuso del derecho sea asimilado a otro tipo de abusos que merecen una sanción de tipo penal, y por último, que en dicha regulación se utilice la figura de la simulación, lo cual resulta de suyo un contrasentido, ya que esta se presenta cuando ni siquiera se ha realizado ningún negocio jurídico, situación que evidentemente en el tema que nos ocupa no parece acontecer.

La posibilidad de tales confusiones terminológicas se ha puesto de manifiesto ya en la experiencia internacional, e inclusive en la tímida regulación que sobre el tema existe en la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana; así, puede no distinguirse con la debida nitidez el término fraude utilizado por esta corriente o no distinguir con la debida precisión la elusión lícita de la evasión ilícita.

No obstante lo anterior, y a pesar de la necesidad de regular las prácticas abusivas, en los hechos la situación cobra complejidad, ya que en primer término se debe analizar el grado de preparación tanto de las autoridades fiscales como de los juzgadores, pues si bien es cierto, la elusión del impuesto genera un mal no querido, también lo es, que sí las Autoridades y los Tribunales extendieran los términos de la Ley, para sujetar al impuesto a las personas cuya conducta desaprobe, ello sería el principio de males mucho mayores.

En el campo del derecho internacional el desarrollo de cláusulas antiabuso internas e internacionales, generales y específicas, encuentra una evolución abismalmente superior al contenido en la legislación doméstica, campo en el cual, la legislación mexicana ha incursionado tímidamente a través de cláusulas antiabuso específicas; sin embargo, la necesidad de homogeneizar los sistemas impositivos hace en primer término que los gobernados tengan seguridad jurídica y que las relaciones comerciales sean mas justas y competitivas, sobre todo ante los inminentes procesos de integración políticos, económicos y comerciales, situación que

demanda un análisis minucioso sobre la conveniencia de establecer regulaciones de dicha naturaleza.

En los años de 2005 y 2013 México intentó introducir en la legislación doméstica una cláusula antielusiva general, sin que la misma hubiera encontrado eco, argumentando principalmente razones de seguridad jurídica, sin embargo a juicio del suscrito el tema no fue, en ninguno de los dos casos, abordado con la acuciosidad debida, además de que a nueve años de la primera iniciativa, el escenario es completamente distinto, razón por la cual se considera importante tratar de resolver esta disertación

La metodología:

En el desarrollo del presente trabajo de investigación se aplicará la metodología documental, analítica y deductiva, partiendo de lo general, es decir, de la doctrina existente en torno a las cláusulas antiabuso generales y específicas, su regulación, evolución y aplicación en derecho comparado, así como en los tratados internacionales; a lo particular, para analizar los efectos de la conveniencia de la inclusión de cláusulas generales antiabuso en la legislación fiscal mexicana.

CAPÍTULO I

ELUSIÓN FISCAL Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

1. La planeación tributaria

Por disposición del artículo 31 fracción IV del máximo texto Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Dicho imperativo constitucional tiene su origen, en la necesidad del Estado de allegarse de recursos, vía contribuciones, para satisfacer las necesidades de la colectividad y hacer frente a los gastos públicos; sin embargo, dicho mandato también tiene una limitante, la cual consiste en que la contribución no sea desproporcionada e inequitativa, sino que en todo momento atienda a la capacidad real de contribuir.

La disposición anterior, coloca al gobernante frente al gobernado en una relación de acreedor-deudor, lo que, por causas naturales, genera una situación de choque, ya que por un lado el acreedor buscará recaudar mayores recursos haciendo valer su poder de imperio, y por el otro, el deudor buscará pagar únicamente lo justo o necesario, utilizando para ello las distintas alternativas legales que se encuentran a su alcance.

En la actualidad, difícilmente se puede concebir la realización de cualquier proyecto o negocio sin una adecuada planeación financiera y operativa.

Aunado a lo anterior, existe, sobre todo en países como México, la opinión generalizada de que no se lleva a cabo una adecuada administración de las contribuciones, y que no existe, ni retribución vía servicios públicos, ni una adecuada distribución de la riqueza; situación que evidentemente contribuye a la resistencia del pago de contribuciones, sobre todo cuando los gobernados, ante la incapacidad estatal, deben de cubrir de su propio peculio necesidades básicas tales como educación o salubridad.

Ante dicho escenario, las opiniones toman generalmente tres direcciones principales a saber:

a) Quiénes cumplen cabalmente y al pie de la letra con sus obligaciones fiscales –aplicando la Ley *a rajatabla*–;

b) Quiénes deciden exteriorizar una conducta típicamente antijurídica, conocida como la evasión o defraudación fiscal; y

c) Quiénes utilizan los medios legales que se encuentran a su alcance para obtener una minoración o disminución de la carga impositiva.

En el caso que nos ocupa y por corresponder a los fines del presente trabajo, nos enfocaremos a analizar los actos y conductas desplegadas por el tercer grupo de contribuyentes, con la intención de buscar desentrañar si dichas conductas son totalmente lícitas y permitidas, o si por el contrario, las mismas derivan en antijurídico y por ende deben ser desaprobadas.

La planeación fiscal consiste en el análisis, diseño e implementación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, que pueda diferirse su pago, o que se obtengan los mayores beneficios, también de índole fiscal, haciendo uso de los instrumentos jurídicos vigentes.

Sobre dicho proceder las opiniones son variadas, hay quienes las rechazan con un espíritu tributario fatalista y hay también quienes la confunden, con el uso y refinamiento de distintas trampas, con las que se pretende engañar y defraudar al fisco, precisamente definir el umbral al cual pertenece la planeación fiscal y encontrar el justo medio, constituye la diferencia entre la licitud y la ilicitud.

La posibilidad que tiene el contribuyente de acudir a la planificación fiscal, esto es, de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas, parece una obviedad, pero es una obviedad que se debe analizar, sobre todo teniendo en cuenta el curso de algunas modificaciones legislativas de carácter antielusivo y pronunciamientos jurisdiccionales a nivel internacional, en las cuales se determina la

no aplicación del régimen elegido, cuando la operación se realice con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, lo que evidencia, una tradición tendente a negar que la búsqueda del ahorro fiscal constituya un “motivo económico válido”.

En primer lugar deberíamos preguntarnos que se entiende por planeación fiscal.

El término ha sido utilizado, especialmente, en el ámbito de la tributación internacional, donde ha tenido éxito la expresión “planificación fiscal internacional” que ARESPACOHAGA² define como componente de la estrategia operativa de las empresas en su objetivo de ordenar de forma eficiente las consecuencias fiscales de la gestión empresarial fuera de las fronteras propias.

Pero, con carácter más general, la planeación fiscal se identifica con sus consecuencias de “búsqueda de ventajas fiscales” o “ahorro fiscal”, dentro de las estrategias generales de la optimización económica de los particulares y de las empresas; es éste el sentido que se le da en la legislación y en la doctrina de nuestro entorno.

Así, señala GARCÍA NOVOA³, en la literatura de lengua Alemana se habla de *Steuerersparung*, y se le define como la búsqueda, en el marco de las relaciones negociales privadas, de un menor pago de impuestos. También en la doctrina italiana se utiliza el término *risparmio*, entendido como objetivo de *minimización* de la carga tributaria; mientras en la terminología anglosajona se hace mención a la finalidad del ahorro fiscal, utilizando la denominación *tax saving*, que será consecuencia de lo que se llama *legitimate tax avoidance*, esto es, forma legal que tienen los contribuyentes de minimizar la carga fiscal, que incluso la Carta de los derechos del Contribuyente Británico –*Taxpayer’s Charter*- reconoce implícitamente al afirmar que el contribuyente tiene derecho a pagar, justamente lo que la ley no le deja mas remedio que pagar. En la doctrina francesa y como límite al concepto de *abus de droit* se suele hablar de *habilité fiscale*, esto es, habilidad o destreza fiscal que consiste en elegir la vía fiscalmente menos onerosa.

² Cit. por García Novoa César, La cláusula antielusiva, p. 102

³ GRACIA NOVOA, César, La cláusula antielusiva en la nueva LGT, p. 103

Como se advierte, esta diferente terminología que se utiliza en los distintos ordenamientos tributarios esta haciendo referencia a una misma realidad, es decir, a la facultad de los particulares de adoptar las fórmulas negociales más convenientes, especialmente respecto a tributos que gravan actos o contratos, o cualquier consecuencia jurídica de trascendencia económica derivada de los mismos, con la finalidad de minimizar la carga fiscal o de obtener cualquier tipo de ventaja tributaria sin incurrir en vulneración del ordenamiento.

Esta figura jurídica tiene su fundamento en una libertad personal –autonomía de la voluntad- y de contratación; y en lo referente a la actividad empresarial en la libertad de organización y el margen de la discrecionalidad del empresario, lo que vendría a significar, que los ciudadanos que se mueven en un mercado libre -nota característica del capitalismo- deciden si realizan o no un determinado hecho imponible; y que, al amparo de la libertad de contratación es perfectamente posible adoptar una u otra forma negocial, sin que deba ser óbice la presencia de un ánimo de ahorro fiscal.

Así lo pone de manifiesto el “*Informe Ruding*”⁴ elaborado por el Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial en 1990, que establece el principio de la autonomía de la voluntad, según el cual, cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal⁵.

La posibilidad lícita de que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus actividades es hoy una realidad ampliamente reconocida. Lo es y lo ha venido siendo en la doctrina más clásica; basta mencionar al respecto las autorizadas opiniones de HENSEL, JARACH o KRUSE. Lo viene reconociendo la jurisprudencia de los distintos Estados; la jurisprudencia alemana ha aceptado reiteradamente el derecho a la planificación fiscal como una consecuencia de la libertad de configuración, *Gestaltungsfreiheit*, proclamando que el ahorro fiscal o economía de opción es un comportamiento acorde con las leyes tributarias y autorizadas por el legislador.

⁴ www.ocde.org

⁵ Véase la versión de Conclusiones y Recomendaciones del Comité de Reflexión de Expertos Independientes sobre la Fiscalidad de Empresas, trad. de SANTACANA JUBILLAR, J. en RTT

En cualquier caso, las posibilidades de planificación fiscal que deben reconocerse al ciudadano no pueden fundarse únicamente en la libertad económica y el ejercicio de la autonomía privada. Lo que la libertad económica legitima y, al mismo tiempo, condiciona, es el régimen de los negocios jurídicos, inspirado en el principio de la autonomía de la voluntad, en sus manifestaciones de autodecisión y autorregulación.

Libertad significa, en suma, la posibilidad de comportamientos alternativos, y, en el campo de la contratación, ello se resume básicamente, primero en la posibilidad de contratar o no contratar; segundo, en la posibilidad de optar entre una pluralidad de tipos o modelos negociales; por último, en la libertad de configuración de negocios, lo que la doctrina alemana denomina en sentido impropio “libertad de configuración”.

En el régimen del negocio, la búsqueda de un ahorro o ventaja fiscal, ¿será jurídicamente viable “un motivo”?, recordemos que en la disciplina civil del negocio, el principal instrumento de salvaguarda del derecho objetivo es la causa, en tanto a través de la misma se dota de valor jurídico al ejercicio de la autonomía de la voluntad por los particulares. Tanto en un sentido objetivo, como en un sentido subjetivo, la causa se diferencia de los motivos, sólo alguna concepción subjetiva de la causa viene a equipararla a los motivos, en la medida en la que se dice que la causa es el motivo o fin inmediato de quien realiza el negocio.

Así, desde los esquemas de libertad contractual del Derecho privado, afirma la Cámara de los Lores Británica en el emblemático “caso Duque de Westminster”, son irrelevantes los objetivos perseguidos por el particular a través de la preferencia manifestada por la elección de un determinado instrumento jurídico, un negocio no deja de ser por el simple hecho de haberse concluido con la secreta esperanza de obtener alguna ventaja fiscal.

La libertad económica no es el fundamento directo de la planificación fiscal, pero esa libertad económica supone también libertad para condicionar, por motivos tributarios, las decisiones referentes a la actividad privada del particular.

De esta manera, partiendo de una interpretación purista del ejercicio de la libertad económica y la libertad contractual, se puede concluir que dichas libertades permiten que las partes tengan como “motivo” de un acto o negocio que afecte a su esfera privada de intereses, cualquier finalidad lícita, incluida la persecución de ventajas fiscales, por lo que también resulta lícito la elección de formas o tipos contractuales en virtud de las ventajas fiscales.

Evidentemente, en la debida planeación, el fin que se perseguirá siempre, será el de lograr los máximos beneficios posibles, por lo que a nadie sorprende que la tendencia de todo contribuyente se dirija al ahorro o economía en el pago de sus respectivas contribuciones, como de cualquier otro costo, por ello, algunos autores han afirmado que “la elección de la vía menos gravada es una reacción tan legítima como natural” o “que es tan grave no pagar impuestos, como pagar de más por desconocimiento de la Ley”.

Es importante destacar, que la minoración de la tributación vía planeación fiscal es diferente al ejercicio de una opción prevista expresamente por el legislador, es decir, cuando el legislador crea conscientemente una opción tributaria -opción directa- ya sabe de antemano, o al menos así lo supone, que los contribuyentes elegirán el camino menos oneroso. Distinto es cuando el contribuyente asume una opción indirecta, no prevista por el legislador, y toma del propio régimen fiscal, estrategias alternativas de negocio u opciones no intentadas por el legislador, siendo posible, que estas opciones ajenas a la intención del legislador y descubiertas o imaginadas en el proceso de planeación, sean en ciertos casos francamente antijurídicas, y en otros no.

La planeación fiscal originalmente concebida, siempre debe referirse a operaciones reales de negocios en las que no se oculte ni disfrace su contenido, características y condiciones.

De las anteriores consideraciones, se tiene que la planeación fiscal interna e internacional, resulta una actividad, en principio del todo lícita, misma que encuentra sus sustento en la economía de opción, entendida ésta como la posibilidad de elegir

entre varias alternativas legalmente válidas, dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de una ventaja adicional respecto a otras.

Desde esta perspectiva es claro que la existencia de un móvil fiscal, no permite en modo alguno negar la realidad y validez de los negocios celebrados, sobre todo ante el argumento reclamante en el sentido de que es legítima la búsqueda de fórmulas que, dentro de la ley tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a sus intereses.

Ello es así, incluso aunque se aprovechen las lagunas de los ordenamientos fiscales o de los convenios de doble tributación, ya que en el ámbito tributario -y en general financiero- la seguridad jurídica se aplica con especial intensidad, lo que conlleva la prohibición de la analogía en relación con el hecho imponible.

Respecto a este principio, una parte de la doctrina francesa⁶ señala que la elección hecha por el contribuyente no es otra cosa que el ejercicio de la libertad concedida a los ciudadanos por la propia Constitución, para hacer todo lo que no esta prohibido.

Así las cosas, queda claro que la planeación tributaria descansa sobre el principio de libertad de configuración, es decir, constituye el ejercicio de una libertad según la cual el gobernado puede organizar sus negocios como mejor le parezca o le convenga a sus intereses, sin más límite que el marco de la legalidad.

2. La licitud de la elusión fiscal y la ilicitud de la evasión fiscal

En el diccionario de nuestra lengua aparecen dos palabras cuyo significado prácticamente se confunde. Esas expresiones son evadir y eludir.

Al respecto señala el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: "Evadir (lat. evadere). Evitar un peligro, eludir una dificultad prevista, fugarse, escapar; el preso se evadió de la cárcel. Eludir (lat. eludere). Huir, liberarse de algo; eludir una dificultad. Evitar"⁷.

⁶ Cortiñaz Peláez, León, De la planeación tributaria y del abuso del derecho, Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales

⁷ www.rae.es

Por principio de cuentas, se estima prudente realizar una pequeña explicación de la terminología usada, relativa a los conceptos de elusión y evasión fiscales. En el papel se utilizará el término elusión fiscal para englobar los medios legales por medio de los cuales los contribuyentes evitan, difieren o reducen sus impuestos; en cambio el término evasión fiscal, o fraude, supondrán el uso de artificios y maquinaciones ilegales a través del cual se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del erario público.

No obstante lo anterior, el sustentante es consciente de que estas no son definiciones precisas y de que las fronteras entre la elusión y la evasión fiscales no son siempre nítidas.

De hecho, estamos en presencia de un primer tema básico en esta área de investigación, con un fuerte componente jurídico y de definición legal, piénsese por ejemplo en la figura jurídica del fraude a la ley, presente en diversas legislaciones internacionales, por virtud de la cual una administración tributaria puede reconstruir, interpretando la realidad económica que existe bajo una forma jurídica aparente, el hecho imponible a gravar, transformando un caso aparente de elusión fiscal en uno de fraude de la norma, sin que ello derive necesariamente en un fraude fiscal, sin embargo, para los propósitos del presente apartado será suficiente la imprecisa terminología empleada.

Así, la elusión tributaria es definida por EMILIO ALBI IBÁÑEZ como la utilización de las disposiciones legales existentes para rebajar o eliminar las cargas impositivas. Se transita normalmente por las áreas grises de la legislación, y sus mecanismos cambian con rapidez debido a las reacciones legislativas de las autoridades tributarias. Requiere el conocimiento de diversas formas jurídicas y económicas en que puede concentrarse una actividad, y sus formas de manifestación son variadas.⁸

Por su parte la evasión tributaria o fiscal, es aquella figura jurídica, tipificada con un injusto penal, consistente en una conducta delictiva que comete quien con uso

⁸ ALBI IBÁÑEZ, Emilio, Elusión y evasión fiscales: la investigación económica, Instituto de Estudios Fiscales, p. 252

de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal⁹.

En este sentido, la evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales.

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos, donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley, por los sujetos legalmente obligados.

Sin embargo, me parece conveniente recordar que FLORES ZAVALA distingue entre evasión legal (elusión) y evasión ilegal (evasión pura)¹⁰, situación que viene a abonar a la confusión terminológica.

Así, la evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir, por lo que precisamente esa debe ser la nota distintiva que la diferencie de la elusión fiscal, ya que esta última no necesariamente trae aparejada una conducta ilícita y lo que es más, la elusión fiscal no está tipificada como un ilícito penal.

3. La interpretación de la ley y su papel en la planeación

En el campo de la planeación tributaria vía elusión tributaria, tanto interna como internacional, juega un papel fundamental, casi como eje rector, la interpretación jurídica, entendida esta, como la técnica que busca desentrañar el sentido que encierra la ley; interpretar una ley es establecer su verdadero sentido y alcance.

⁹ Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1961, p. 268.

a. La integración

De acuerdo a lo señalado LEÓN CORTIÑAS¹¹ en su obra “De la Planeación Tributaria y del Abuso del Derecho”, señala que la interpretación en el campo de la planeación tributaria y en sentido amplio, tiene dos modalidades a saber: 1) La interpretación en sentido estricto y 2) La integración.

Así, para el autor de referencia, la interpretación en sentido estricto, existe cuando el sentido del texto legal es oscuro, ambiguo, dudoso o impreciso. En este sentido, sólo es posible la interpretación cuando hay precepto que exige ser interpretado a fin de poderse aplicar. No obstante ello, las recientes doctrinas –con las cuales coincide el sustentante- señalan que toda ley exige ser interpretada, porque es necesario saber cual es el sentido que encierra. La interpretación nunca debe dejar de aplicarse a todo ordenamiento jurídico por clara, precisa o unívoca que aparezca su redacción, sin importar el tipo de normas de que se trate: públicas o privadas.

Dicho de otra manera, todo precepto jurídico encierra un sentido, pero éste no siempre se halla manifestado con claridad. Si la expresión es verbal o escrita, puede ocurrir que los vocablos que la integran posean acepciones múltiples o que la construcción sea defectuosa y, por tanto, haga difícil la inteligencia de la frase, en tal hipótesis el interprete se ve obligado a desentrañar la significación de la misma. Esta labor interpretativa representa un trabajo previo, al acto de derecho por el cual las reglas son aplicadas.

Por su parte la integración –figura emergida del derecho civil-, constituye el acto por el cual se llena un vacío o una laguna legislativa. Se descubre la laguna cuando se presenta el caso de que una cuestión sometida a conocimiento del juez, no se encuentra prevista en el ordenamiento positivo; en ese momento, el juzgador se encuentra ante un vacío, al que tiene que colmar, integrar. Por lo general, la misma ley ofrece al aplicador de la norma los lineamientos y los criterios a seguir, es decir, casi todos los códigos civilistas, disponen que, en situaciones de este tipo, debe recurrirse

¹¹ CORTIÑAS-PELAEZ, León, De la planeación tributaria y del abuso del derecho Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales, septiembre-diciembre No 3, p. 104

a los métodos de integración, como los principios generales del derecho, el derecho natural, la costumbre, la analogía, las buenas costumbres y la equidad.

Cuando el aplicador de la norma integra, realiza una labor constructiva y creadora muy parecida a la labor legislativa. La integración solamente prospera a falta de texto expreso y es dable solamente para las normas de derecho privado, ya que la ley tributaria –según la doctrina dominante- carecería de lagunas: “lo que no está previsto simplemente no existe.”

Es decir, dada la naturaleza impositiva de la materia fiscal, no es aceptada la integración, entendida esta como aquella que amplía la esfera de una norma, a casos que el legislador quiso prever, pero sin lograr hacerlo. La integración, es pues, aquella que “estira” la idea expuesta en el texto legal, para hacer que diga, lo que en verdad debió decir.

b. La interpretación extensiva y la restrictiva

La interpretación extensiva, es muy parecida al método analógico o de integración. El método analógico consiste en solucionar una controversia no resuelta por la ley, argumentando, con el espíritu de ella, sobre la base de la semejanza de la relación no contemplada con otra contemplada; supone que un determinado caso no haya sido previsto por la propia ley. La interpretación extensiva, en cambio, sí contempla el caso, lo reconoce como legalmente previsto, pero considera que su texto es verbalmente inadecuado, por eso se afirma que el procedimiento analógico se coloca muy cerca de la interpretación extensiva hasta confundirse con ella.¹²

Por otra parte, la interpretación restrictiva, es aquella que atribuye a las palabras de la norma interpretada, un alcance más restringido o reducido del que resulta *prima facie* de las palabras empleadas. Se funda en la convicción de que el texto que se interpreta, dice más de que lo el legislador quiso decir; limitando por tanto su alcance para reducirlo a lo que se entiende por verdadera voluntad de su creador.

¹² Cfr. en BURNSTER, Álvaro en Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo V, UNAM 2008, p180.

Ésta generalmente se establece cuando a la norma se le atribuye un propósito más restringido, que el que aparece en la amplia expresión literal del texto legal.

c. La interpretación estricta

Asimismo existe el método de interpretación estricta o declarativa, el cual no debe ser confundido con la interpretación restrictiva, ya que, como se dijo, esta última es aquella que “encoge” la idea expresada o constriñe el sentido expuesto a la expresión gramatical del texto legal; por su parte la interpretación estricta o declarativa es aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo (por ejemplo: por hombre se entiende tanto al varón como a la mujer)¹³, hasta el 2007 la interpretación estricta era la única aceptada por la legislación fiscal, siendo que a partir de dicho año la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió criterio jurisprudencial en el sentido de que en materia fiscal es posible la aplicación de cualquier método de interpretación a excepción de la analogía.¹⁴

d. La labor del intérprete

Precisamente en esa labor interpretativa y al amparo de los métodos de interpretación brevemente descritos, es que se desenvuelve el campo de la elusión fiscal, ya que el contribuyente buscará ubicarse en esos vacíos legales –dada la imposibilidad de la interpretación extensiva o la analogía- o llevar a cabo la interpretación de las normas fiscales de manera tal, que aparezca como no causante del tributo o con una minoración en la fuente a la que originalmente le hubiera correspondido, ello claro siempre moviéndose dentro del campo de lo lícito.

Si aunado a lo anterior, se toma en consideración que nuestro derecho tributario descansa sobre la premisa o principio de derecho de reserva de ley, englobado bajo el aforismo jurídico *nullum tributum sine lege*, ello equivale a un predominio de lo formal sobre lo sustantivo tributario. Es decir, si en nuestro sistema

¹³ *Ibidem*

¹⁴ Tesis: 2a./J. 26/2006 cuyo rubro reza: INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

tributario un acto no “encuadra” en los supuestos imponibles establecidos formalmente por el legislador, el mismo no podrá ser motivo para el cobro del tributo, por más que dicho acto haya sido de mala fe, con malicia y dolo, precisamente con la intención de no incurrir en el pago del tributo.

4. La economía de opción

Como se indicó anteriormente, las opciones elegidas por el gobernado al momento de llevar a cabo su planeación –elusión- pueden ser directas o indirectas.

Las opciones directas, a las técnicas fiscales en sí mismas, esto es, la opción es concedida de manera directa por el legislador y expresa por la propia Ley Tributaria. Por ejemplo, la legislación mexicana prevé en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que las personas físicas que se dediquen al arrendamiento, podrán para determinar la base gravable, elegir entre llevar a cabo las deducciones enlistadas en dicho ordenamiento, las cuales deberán cubrir una serie de requisitos formales, u optar por la aplicación de una deducción ciega, esto es, aplicar una deducción del 35% de los ingresos obtenidos, no sujeta a comprobación.

Como puede verse, la ley fiscal es la que directamente establece de forma clara cuáles son las opciones a las que puede acudir el contribuyente, siendo que el legislador incorpora dichas opciones directas, con plena conciencia de que el contribuyente elegirá la opción que le resulte menos gravosa.

Por otra parte las opciones indirectas, son aquellas que el legislador no ha establecido en forma expresa y surgen al realizarse una operación jurídicamente permitida, pero de gravamen menor que otra operación de mismo fin que genera un tributo mayor.

En relación a estas últimas, el contribuyente descubre y elabora opciones no previstas de manera taxativa por el legislador; es decir, mediante la celebración de actos legales, al menos en cuanto a la forma, obtiene como resultado omitir, diferir o minimizar una carga tributaria.

El derecho a la planeación fiscal, como se vio, tiene su sustento en la economía de opción, entendida esta como una libertad de opción fiscal, lo cual significa que en el campo tributario, no es ni más ni menos, que la garantía que se reconoce al particular en el ámbito del Derecho Privado, de optar por un negocio u otro, o de configurar libremente sus relaciones fiscales, sin más consecuencias tributarias que aquellas que resulten taxativamente de la Ley.

El instituto de la economía de opción dota de contenido a la planeación fiscal, en la medida en que todo lo que pueda ser catalogado como economía de opción, quedará fuera del círculo de la elusión y evasión tributaria.

Algunos autores como Dino Jarach y García Novoa, atribuyen los orígenes doctrinales de la categoría economía de opción, a la obra del español LARRAZ, *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario*, publicada en 1952.

El propósito de LARRAZ, era propugnar que se aplicaran en Derecho Tributario, los criterios interpretativos que incorporasen no sólo la literalidad del precepto, ni la lógica que de tal texto literal resultara; pretendía que además de los elementos gramatical y lógico, se utilizarán también por el intérprete el elemento histórico y el sistemático, integrándose todos ellos en un solo método de interpretación de la ley fiscal.

La aportación de LARRAZ en esta materia puede considerarse decisiva, pues ayudó a superar la interpretación puramente literal, propugnando que la norma tributaria fuera aplicada en función de su espíritu y finalidad.

Únicamente estableció LARRAZ, una excepción a la aplicación del método crítico, y propugnó el método del literalismo dogmático en la aplicación de la ley tributaria: cuando se diera la circunstancia de que el precepto fuera literalmente suficiente, y el contribuyente hubiera actuado de buena fe -y no en fraude de ley-, en cuyo caso, no se podrían hacer en contra del contribuyente “aplicaciones correctoras” del dictado de la letra.

Pero en aquella obra pionera de LARRAZ, él avanza una definición de la buena

fe en materia tributaria que identifica con lo que llama “economía de opción”, por oposición a los supuestos de negocios simulados o en fraude de ley tributaria.”¹⁵

Quiere decirse, en consecuencia, que el concepto de “economía de opción”, reconoce al contribuyente que actúa buscando tal ahorro fiscal, el derecho a que se le aplique literalmente el precepto, sin que la Hacienda pueda -citando a LARRAZ-, “imponerle otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto”.

Queremos decir con ello, que salvo en caso de fraude de ley o de negocio simulado, LARRAZ propone la aplicación literal del precepto tributario literalmente suficiente como una garantía del contribuyente que, de buena fe, se basó en dicho tenor literal, amparándose en la letra de la norma para, sin fraude ni simulación, conseguir un ahorro tributario.

Se trata pues, de un concepto que ha permeado en el derecho comparado, al tal grado que, tribunales como el español lo ha recogido en sus sentencias, definiéndolo como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras, las unas, de alguna ventaja adicional, respecto de las otras.

El concepto economía de opción admite una doble perspectiva: desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, hablamos de una determinada configuración de la normativa tributaria que faculta su aprovechamiento por el sujeto pasivo, y, desde la perspectiva del contribuyente, en cuyo caso nos referimos a una actividad del particular, que se resume en la posibilidad de “escoger” la alternativa fiscal más favorecedora, sin violar el ordenamiento tributario.

Con relación al ordenamiento jurídico-positivo, la acartonada definición clásica de la economía de opción, entiende por tal, exclusivamente aquellas situaciones en las que el ordenamiento ofrece al sujeto pasivo diversas alternativas, en la razonable suposición de que, el gobernado, elegirá la de menor costo tributario; sin que ello

¹⁵ PEREZ DE AYALA, José Luis, El régimen fiscal de las “economías de opción” un contexto globalizado, p. 5.

signifique la realización de maniobras de elusión o de abuso de posibilidades de conformación jurídica.

En este caso, se suele hablar de economías de opción que aparecen explícitamente expresadas en el ordenamiento, esto es, lo que podríamos denominar *economías de opción típicas*, se trata entonces, de alternativas u opciones tipificadas por el propio legislador *vr. gr.* la prevista en el artículo 18 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual dispone que en el caso de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

Precisamente partiendo del análisis a estas economías de opción tipificadas, es que algunos tributaristas elevan la voz, sobre la posibilidad de negar dicha categoría a una alternativa tomada sobre la base de que la economía de opción sólo puede darse cuando la ley explícitamente ofrece dos fórmulas jurídicas igualmente válidas.

Por ello, la primera cuestión a dilucidarse es qué debe entenderse por tales economías de opción “ofrecidas” expresamente por la norma. Así, se considera conveniente diferenciar entre las economías de opción otorgadas expresamente por el ordenamiento y las llamadas “opciones fiscales”.

a. Economía de opción y opciones fiscales.

Las denominadas “opciones fiscales”, son una creación de la dogmática francesa y AGOSTINI¹⁶ las define como el derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una situación jurídica determinada en relación con el impuesto, de ejercer libremente una opción que le compromete y se impone a la Administración Tributaria. Por su parte, en la doctrina española SIMÓN MATAIX¹⁷, denomina opciones tributarias a las facultades de optar que la norma tributaria concede expresamente al obligado tributario y mediante las cuales estos influyen en la configuración de su régimen tributario.

¹⁶ Cit. por García Novoa César, La cláusula antielusiva en la LGT, p. 108

¹⁷ Ídem. p. 109

Lo que caracteriza a las opciones fiscales, sería que en las mismas, el ordenamiento ofrece al obligado tributario la facultad de acogerse a diferentes situaciones jurídicas que configurarán su régimen tributario, en nuestro ordenamiento, la extinta Ley del Impuesto Empresarial de Tasa Única, preveía en su artículo 19, la posibilidad de que cuando se determinen presuntivamente los ingresos, los contribuyentes podrán optar por que las autoridades fiscales en lugar de aplicar las deducciones comprobadas, apliquen el coeficiente de 54% a los ingresos determinados presuntivamente y al resultado se le aplique la tasa; nótese que en el caso analizado, sólo procederá el ejercicio de la opción fiscal cuando la autoridad lleve a cabo la determinación presunta de los ingresos.

Por lo tanto, y a diferencia de las opciones fiscales, en la economía de opción, el objeto de la misma será la diversidad de fórmulas económicas para lograr resultados similares con diferente trato fiscal. Naturalmente, si la base de la economía de opción es la elección del particular, el presupuesto de la misma es una oferta de diversas alternativas.

De lo expuesto, es evidente que la economía de opción puede ser ofrecida directamente por la norma, pero, dicha institución no puede limitarse a las situaciones en que la ley de modo manifiesto propone dos fórmulas tributarias distintas; sino que, debe atenderse también a aquellas que abarcan alternativas o posibilidades no explícitamente definidas en la Ley, ante las cuales surgen las llamadas economías de opción implícitas.

Sobre las referidas economías de opción implícitas expone PÉREZ DE AYALA, “En cambio, las economías de opción implícitas (que, en su día, ALBIÑANA llamó, para distinguirlas de las explícitas, –o “economías de opción” *strictu sensu*–, “economías fiscales”, ALBIÑANA apuntaba literalmente que: “las llamadas economías fiscales se encuentran en ese elástico campo que preside la indiferencia de las Leyes impositivas (no son «economías –explícitas, decimos nosotros– de opción»), que no excluye la actividad económica del particular (...) que no utiliza formas jurídicas «inapropiadas» o «anormales» para conseguir la carga impositiva más beneficiosa.”¹⁸

¹⁸ PEREZ DE AYALA, José Luis, Op. Cit. p. 7

El derecho tributario es entendido como un catálogo cerrado de deberes tributarios, surgidos a partir de la tipificación de presupuestos de hecho, bajo dicha premisa, se constata la evidencia de que el deber tributario surge exclusivamente cuando se verifica el acaecimiento de un determinado presupuesto de hecho, contemplado y tipificado expresamente por la norma; por ello, y ante la ausencia de gravamen de una determinada situación de la realidad que no ha sido tipificada como hecho imponible, ni siquiera a través de hechos imponibles subrogatorios o complementarios, la posibilidad del particular de situarse en esa zona en que la tributación no ha llegado, constituirá una posibilidad más de economía de opción.

Es decir, el legislador tipificará el hecho imponible con la amplitud que considere conveniente, con el fin de evitar las posibilidades del contribuyente de acogerse a negocios no gravados, recurriendo para ello a las calificaciones específicas, cuando no lo hace así y queda algún hecho sin tipificar, estaríamos ante vacíos legales conscientes, que provocarían una economía de opción implícita. Situación que resultará aplicable de igual manera a operaciones donde se consigue el efecto de evitar la tributación a través del aprovechamiento de otros defectos del ordenamiento, diferentes a la pura y simple ausencia de tributación.

Expuesto lo anterior, es posible entrar en la segunda perspectiva de la economía de opción, que se entiende como la posibilidad de escoger la alternativa fiscal más favorable. Más allá del supuesto singular que supone la realización o no del hecho gravado, la economía de opción debe también abarcar la persecución, en el sentido más amplio del término, de fórmulas fiscales más favorecedoras.

Sobre el particular se pronuncia GRACIA NOVOA “En principio, perseguir una ventaja fiscal constituye un fin que no debe suscitar ningún reparo, puesto que las motivaciones son algo ajeno al ámbito de lo jurídico, salvo la relevancia que pueden llegar a adquirir como consecuencia de versiones “espiritualistas” de la causa, y que, en sus expresiones más perversas, pueden conducir a un control de la concordancia de los motivos perseguidos por las partes con los resultados sociales que el Derecho ampara. Al margen de esta rechazable posibilidad, producto de visiones “pancausalistas”, lo cierto es que, si se lleva a cabo un acto o contrato lícito, con

causa real, la persecución de un fin fiscal, no sólo debe ser admitida, sino que, desde el punto de vista del Derecho, resulta irrelevante.”

No obstante lo anterior, y como la mayoría de los estudiosos de la materia lo señalan, esta aparente evidencia resulta cuestionada, cuando se admiten las ya mencionadas visiones subjetivas de la causa. Si la economía de opción requiere de un acto o de un negocio lícito, con causa real y excluye las actuaciones que adolecen de “artificialidad”.

Es decir, bajo la óptica de las administraciones tributarias a nivel internacional, la integración de móviles en la causa llevaría a entender que sólo tendría la condición de negocio con causa adecuada para instrumentar el ejercicio de la economía de opción, aquel que estuviera inspirado por motivos económicamente válidos. Pero aquí es donde surge el problema de dimensiones considerables, y es el relativo a si la persecución de una finalidad de ahorro fiscal puede considerarse un motivo económico válido.

Sobre el particular, resulta de gran trascendencia el ordenamiento italiano, quien mediante una cláusula general aprobada mediante decreto de 1997, ha supuesto un avance, al abandonar las referencias a la búsqueda de una finalidad fiscal, para centrar el presupuesto de su aplicabilidad en la ausencia de válidas razones económicas, lo que significa dos cosas: que la mera búsqueda de una ventaja fiscal está amparada por la autonomía de la voluntad, y que esa mera búsqueda no significa excluir la concurrencia de una motivación económica razonable; sin embargo esta no es la tendencia de la mayoría de las administraciones tributarias en donde se encuentran vigente cláusulas generales antiabuso.

Los mayores reparos suelen suscitarse cuando se persigue una finalidad fiscal a través de un acto, negocio o contrato, o de operaciones en general carentes de contenido y de una verdadera motivación económica, y que sólo pueden justificarse por la búsqueda de esa ventaja tributaria.

Nótese que la línea de distinción resulta muy tenue y por lo tanto muy complicada de identificar, cuando se está ante el ejercicio de una economía de opción

en donde no se disfrazan operaciones, aun cuando la finalidad sea el ahorro fiscal y cuando se estará en presencia de una negocio jurídico carente de sustancia y contenido y que únicamente se puede entender concebido con la finalidad de aprovecharse de una ventaja fiscal.

A nuestro juicio, a partir de que la operación sea real y válida, habría que diferenciar entre operaciones “económicamente vacías” y aquellas otras que, aunque pudieran calificarse de irrazonables, aparecen dotadas de sentido a partir de la búsqueda de una ventaja fiscal.

Citando a LARRAZ decimos que son lícitas, válidas y reales, este tipo de opciones, cuando no hay simulación negocial; no se comete fraude de ley; y, no van contra el espíritu de la ley tributaria, ni persiguen resultado prohibido por ella.

En este sentido, LARRAZ fórmula una precisión importante: el ahorro fiscal, por sí mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria, porque ésta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean, como se ha dicho, opciones negociales lícitas, según el Derecho privado.

El Tribunal Constitucional español en diversas sentencias, ha hablado, en estos casos, de “economías de opción” legales, pero –jurídicamente- “indeseables” para el legislador fiscal.

La identificación entre finalidades de ahorro fiscal y “motivos no válidos” encuentra apoyo en la utilización del término anglosajón *tax avoidance*, de significado ambiguo, pero que suele identificarse con cualquier minoración en el pago de impuestos.

Esta tradición –*tax avoidance*– surge con la jurisprudencia del Tribunal Supremo de los años treinta y la formulación de la teoría del *business purpose test* y del *step transaction*, los cuales se han erigido como los principales instrumentos antielusivos de la jurisprudencia norteamericana y que algunos autores califican como una franca contravención a la libertad consagrada en la economía de opción, ya que

como se dijo, esta corriente raya en el absurdo de considerar todos aquellos casos en que se implique una disminución en la carga tributaria, sin importar si los negocios están efectivamente dotados de contenido.

Es decir, bajo la corriente norteamericana únicamente resulta procedente admitir la adopción de una forma jurídica que reporte una ventaja fiscal para el contribuyente, cuando exista una finalidad económica –distinta de la fiscal- que justifique la forma elegida.

Dentro de esta perspectiva general, el profesor GONZÁLEZ GARCÍA, en 1970, señaló que “ante el precepto fiscal que impone una determinada obligación tributaria cabe destacar tres modos de proceder o conductas”:

“a. La de aquel que para no pagar el impuesto en cuestión cesa en la actividad gravada o deja de consumir.” (Elusión.)

“b. La de quien oculta en todo o en parte los hechos o actos que originan la obligación de contribuir.” (Infracción.)

“c. La de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se proponía gravar.

Dentro de esta alternativa, cabe destacar dos modalidades:

1. La de aquel que obrando del modo indicado sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria, pues en realidad está vulnerando la *ratio legis* del precepto. (Negocio en fraude de ley y simulado).

2. La de quien obrando del modo indicado, no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada.” (Economía –implícita– de opción.)”¹⁹

Incluso, cuando las “economías de opción” implícitas van contra el espíritu de la ley tributaria, en tal caso, aunque no sean ilícitas, son “indeseables”, es obligado aquí hacer referencia a las críticas que han hecho doctrinarios como GONZÁLEZ GARCÍA, o PÉREZ DE AYALA quienes han considerado conceptualmente dudosa, peligrosa, esa figura de “economías de opción” lícitas, pero no deseadas; parece construirse, en

¹⁹ Ídem., pp. 8 y 9

efecto, sobre una contradicción en el término: ¿cabe, en efecto, admitir economías de opción no deseadas por la ley y que, sin embargo, sean válidas jurídicamente?

De esta fórmula, se deduce una consecuencia importante, más implícita que explícita, en relación con las construcciones tradicionales de la economía de opción. Si no se deben a conductas en sí mismas, ilícitas, o jurídicamente anómalas, no basta para declarar ilícita la economía de opción obtenida por medios, negocios, actos, etc., jurídicamente lícitos, sólo porque conduzcan a un resultado contrario al espíritu de la ley fiscal. La razón es clara: Están lícitamente fundadas en el dogma de la autonomía de voluntades y en la libertad de contratación y de empresa, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, aunque elijan fórmulas contractuales no habituales, no normales, no tradicionales.

Al respecto PÉREZ DE AYALA indica: “Pero ocurre que los órganos de la Administración tributaria están llegando desde el mismo punto de partida (esto es, la inaplicación técnica del concepto civilista de fraude a la ley) a una conclusión bien distinta que conduce a un ámbito de aplicación mucho más amplio que el que le permite la construcción del Derecho Civil. El nuevo argumento se resume así: el Derecho Tributario cuando manda, implícitamente está también prohibiendo. Al tipificar los hechos impositivos, esos preceptos tipificadores de los hechos impositivos, nacen, se elaboran, y promulgan con una vocación de “completitud” “totalizadora”, para gravar todas las posibles e imaginables manifestaciones de capacidad económica, que en esos hechos impositivos se comprenden y encierran. Toda alternativa a la conducta tipificada en la ley fiscal, que permita al contribuyente conseguir el mismo o equivalente resultado económico, eludiendo la norma tipificante y la tributación que comporta, debe considerarse una alternativa tácita o implícitamente prohibida por la ley tributaria, salvo que expresamente la prevea y legitime como “economía (legal) de opción”.

Además va más lejos porque también se ha redactado con el espíritu de evitar ciertas “economías de opción” implícitas. Son aquellas economías de opción que se amparan en lagunas, insuficiencias, imprevisiones, o, incluso, (si se me permite la metáfora), obsolescencias legislativas, y de las que podría decirse que no son ilegales

de *lege lata*, pero sí lo son de *lege ferenda*, en cuanto conducen –por medios legales– a un consiguiente resultado, no previsto ni deseado por el legislador: el resultado de constituir, en síntesis, actos o negocios reveladores de idéntica capacidad contributiva que los “eludidos”, pero que tributan de distinto modo por la habilidad, el ingenio o la astucia del sujeto que sabe advertir y “aprovechar” aquellas lagunas, insuficiencias, imprevisiones, u “obsolescencias” legislativas (GRIZZIOTI), (y que no tienen “ley de cobertura”, por tanto, típica del fraude de ley).²⁰

No obstante ello, el principio de legalidad en materia tributaria o reserva de ley previsto por el artículo 31 fracción IV Constitucional, dispone que el legislador defina con precisión los hechos imponible cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, de tal forma que todo lo que no esté incluido en esa definición no está sujeto a tributación.

Así, resulta relativamente sencillo para los contribuyentes evitar la tributación, sin necesidad de acudir a la simulación, simplemente evitando dar a sus negocios la forma prevista por el legislador para tributar.

Sin embargo, la tipificación o definición de los actos o negocios que constituyen el hecho imponible supone encerrar en una cláusula legal una realidad diversa, multiforme, rica en matices. Por ello, cualquiera que sea el empeño y la pericia del legislador, siempre quedarán resquicios a los que la imaginación del contribuyente, con apoyo de la libertad de elegir formas jurídicas –típicas o no– que reconoce el derecho privado, puede acogerse con el objeto de no incurrir en la conducta a la que el legislador asocia el deber de contribuir.

Negar la posibilidad de integrar la norma en estos supuestos, alegando su aplicación literal, supone incurrir en un excesivo formalismo que resulta contrario a los principios, también constitucionales, de igualdad tributaria y capacidad económica. De ahí que, la las legislaciones principalmente europeas –España, Italia, Alemania, Francia- hayan argumentado la necesidad de establecer una cláusula antielusiva de carácter general, como un modo de someter a tributación las llamadas “economías de opción indeseadas”, es decir, aquellas que, de haber sido intuitas por el legislador,

²⁰ Ídem., p. 14

hubiesen sido evitadas con toda seguridad.

Pues bien; como hemos visto, los que combaten las economías de opción se basan en que ellas son posibles por la insuficiencia literal de las normas fiscales para predecirlas e impedir las, tal y como hubiera sido deseable desde el espíritu que anima a dichas normas.

5. Delimitación entre Economía de Opción y Elusión Tributaria

Una vez que han quedado expuestos los perfiles de la economía de opción, admitiendo, incluso, la existencia de las llamadas economías de opción implícitas, y ha quedado sentado que la existencia de la economía de opción radica en las actividades que el particular desarrolla para buscar fórmulas negociales fiscalmente más ventajosas, conviene señalar ahora una evidencia: “no toda actividad de los particulares destinada a ahorrar impuestos, puede considerarse economía de opción²¹”.

Es por ello que se dice, que la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria, de modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libertad de configuración negocial, que comprendería la facultad de celebrar negocios, con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, será necesario, evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda de hecho desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias.

No obstante, la labor de delimitación de la economía de opción con la elusión no es fácil, y la misma, depende de los límites fijados por cada ordenamiento tributario a la hora de interpretar y aplicar sus propias normas tributarias.

Los criterios para diferenciar cuándo nos hallamos ante casos que constituyen elusión y cuando en supuestos que no pueden ser considerados como tales, y por tanto entran de lleno en las economías lícitas de opción, son diversos heterogéneos y poco claros.

²¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia, p. 34

Partiendo de esta dificultad para establecer criterios medianamente claros de diferenciación entre la elusión y las actuaciones de planificación fiscal amparadas por el derecho a la economía de opción, pasaremos a exponer los puntos o notas distintivas mas sobresalientes que, a juicio de tratadistas como CÉSAR GARCÍA NOVOA, permitirán su distinción.

En primer término, la existencia o no de un ahorro fiscal a través de la elusión o de la economía de opción, va a depender de dos factores que podemos considerar los dos puntos de referencia del problema y que se relacionan entre sí; por un lado, la actividad del particular, que decide o no realizar un negocio, que abusa o no de las formas, que tiene intención o no de defraudar; por otro, el ordenamiento que tipifica o no un determinado hecho imponible, que lo tipifica de forma general o de forma fragmentaria –por etapas-. Tal es la interdependencia de ambos factores que, por un lado, el particular actúa en función de la composición del ordenamiento y, por el otro, el ordenamiento se va configurando a golpe de disposiciones que tiene como finalidad evitar la elusión.

Esta interdependencia anteriormente descrita, entre la composición del ordenamiento jurídico y la actitud del particular va a tener su importancia cuando nos refiramos, por ejemplo a la ausencia de gravamen, como presupuesto, para poder hablar, bien de elusión o bien de economía de opción. Y ello porque tal ausencia de gravamen no va a ser exclusiva consecuencia de la composición del ordenamiento jurídico que no ha previsto un determinado acto o negocio como hecho imponible, sino también de la forma de proceder del particular, buscando fórmulas más o menos insólitas que el legislador ni haya previsto, ni haya podido prever.

En segundo lugar, se debe hacer notar que el particular cuando actúa lo hace en el llamado plano negocial, el cual se desenvuelve al amparo de las normas de Derecho Privado, el que ordena sus actos o negocios en función de la libertad contractual y la autonomía privada, siendo que el ordenamiento fiscal se sitúa jurídicamente *en otro plano*. Es decir, el legislador decidirá qué actos y negocios tipifica y como los tipifica, podrá incluso definir fiscalmente el negocio, sin sujetarse de manera rigurosa a la calificación que de él mismo hace el ordenamiento privado.

En tercer y último lugar, habrá que tener claro que en plano de lo tributario, la Administración Tributaria tiene la responsabilidad de declarar el contenido del crédito tributario, definiendo y valorando el hecho imponible, es decir, corresponderá a dicha instancia gubernamental calificar el hecho realmente realizado y calificarlo de acuerdo con sus condiciones de existencia que se fijan en la normativa civil.

Un primer campo donde conviene hacer la distinción entre elusión y economía de opción, lo constituye desde luego, el denominado “hecho no gravado”.

La propia dinámica del ahorro fiscal, se reduce, en última instancia, a la realización de presupuestos de hechos no tipificados por el legislador como hechos imponibles y que por tanto no generan la obligación de pago del tributo. Sin embargo, decir que la elusión o el ahorro fiscal se limita a búsquedas de aquellas zonas no gravadas, realizando actos o hechos no previstos como hechos imponibles, es un planteamiento excesivamente simplista.

Es decir, la economía de opción o la elusión tributaria, no pueden reducirse a la no realización del hecho imponible, en tanto la ventaja fiscal a veces se consigue eludiendo un presupuesto de hecho de una obligación tributaria distinta del hecho imponible, o cuando las operaciones se llevan a cabo a través de un reducido grupo de negocios tipo, que como tales, suelen estar gravados en su totalidad, o bien realizando negocios de manera más liviana que aquellos otros que corresponden al fin económico perseguido o también aprovechando exenciones o gastos deducibles, por mencionar algunos.

En suma, lo que cabe plantearse es si la no tipificación de un acto o negocio jurídico determina en todo caso la existencia de la economía de opción o de la elusión, ya que en dichos supuestos habría que caer en el casuismo –por parte del intérprete de la norma- en determinar si dicho vacío corresponde a un “silencio con sentido propio”²², entendido como aquel en que el legislador conscientemente dejó de gravar dicho acto o negocio, o a un “silencio con defecto de ley”²³, entendido como

²² SIMON ACOSTA cfr. GARCÍA NOVOA, César, Op. Cit., p. 127

²³ Ibídem

aquella ausencia legislativa ocurrida como consecuencia de una deficiente técnica legislativa, situación que se antoja de suyo, en extremo subjetiva.

Si el particular realiza realmente un acto o negocio jurídico no gravado, esto es realiza un acto o contrato válido con causa lícita y el mismo se encuentra tipificado en el ordenamiento civil o mercantil, la causa lícita será la causa típica y si el particular acude a un contrato atípico, no expresamente previsto en el ordenamiento, la causa serán los modelos causales o causa genérica. En estos casos, si el negocio se ha elegido por motivos fiscales no se puede hablar de elusión y sí de economía de opción, estaremos por tanto, ante una economía de opción que hará legítimo el aprovechamiento de las ventajas fiscales derivadas de la ausencia de tipificación, y ello aunque el negocio sea atípico o insólito, o lo que es lo mismo un negocio inusual o no habitual en el tráfico jurídico.

Al respecto y sobre dicho pronunciamiento expone GARCÍA NOVOA: “Esta afirmación es perfectamente válida cuando la ausencia de gravamen aprovechada por el particular se deba a lo que venimos llamando silencio negativo con sentido propio, aunque resulta más dudosa en relación con un ahorro fiscal obtenido a partir de un defecto de ley. A nuestro modo de ver, tampoco en este supuesto se podría negar que nos encontramos ante una verdadera economía de opción si –repetimos- el negocio no gravado a que se acoge el particular se realiza de forma lícita –no hay causa aparente- y concurre la causa típica del mismo, lo que determinaría que resulte plenamente válido. Frente a un problema de técnica jurídica, que propicia un defecto del ordenamiento y que es responsabilidad exclusiva del legislador, no cabe atacar los negocios válidos que los particulares hayan efectuado. Y estos defectos de técnica legislativa nunca deben combatirse calificando las actuaciones económicas de quienes los aprovechan válidas y lícitas. Sí la Administración obrase así, estaría imponiendo remedio a “los olvidos” del legislador e invadiendo un ámbito de actuación que no le corresponde.”²⁴,

²⁴ GRACIA NOVOA, Cesa, Op. Cit., p. 129

6. Legalidad y legitimidad

En este contexto, para entender la desaprobación o rechazo de las planeaciones fiscales o economías de opción resulta necesario distinguir entre legitimidad y legalidad, con particular relevancia, la sutil diferencia entre lo formalmente legal y lo sustancialmente legítimo, es decir, entre lo aparentemente conforme a las reglas y lo sustancialmente respetuoso de los fines y pautas de ellas.

Así, la legalidad atiende al aspecto formal o externo que se hace de las leyes expedidas con toda regularidad por el órgano correspondiente; la legitimidad pretende acercarse al concepto genérico de juridicidad interna; considerando que la ley y el derecho no son sinónimos exactos. La planeación fiscal sería ilegítima si atenta contra el fin o la veracidad previstos en el ordenamiento jurídico tributario, a pesar de su amañado o aparente respeto a las leyes tributarias.

A manera de ejemplo, algunas posibles prácticas elusivas en materia tributaria podrían ser: a) Conferirle a una determinada situación jurídica el estatus de otra diferente, valiéndose de cierta terminología o conceptualización defectuosa con la intención de aplicarle una ley fiscal menos agresiva.; b) Basarse en una exención impositiva que no había sido contemplada, debido a una deficiente técnica legislativa, para el caso particular en consideración; c) Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está prevista por la legislación vigente para eximirlos impositivamente, al resultar dudosa su inclusión dentro del hecho imponible.

De esta manera, el ejercicio de la planeación tributaria, se puede recubrir con formas jurídicas aceptadas, un conjunto de operaciones impropias, cuyo fin único “es darle la vuelta” a determinados preceptos fiscales.

Es por ello, que el tema realmente complicado lo constituye el del distingo entre la licitud o posible ilicitud de la elusión fiscal, al respecto y con la intención de aclarar el panorama se considera oportuno traer a colación la teoría del jurista PLANIOL respecto a la irresponsabilidad de los actos lícitos:

“Los jurisconsultos y legisladores modernos tienden a considerar que el uso de un derecho puede constituir un abuso y, por consiguiente, una culpa. En ocasiones se refieren al uso abusivo de los

derechos. Esta nueva doctrina se basa, absolutamente, en un lenguaje insuficientemente estudiado, su fórmula “uso abusivo de los derechos” es una logomaquia, pues si uso de mi derecho, y cuando son ilícitos se debe a que sobrepase los límites de mi derecho, obrando sin él, o injuria, como decía la Ley Aquilia. Negar el uso abusivo de los derechos no es tratar de considerar como permitidos, los variadísimos actos perjudiciales que ha permitido la jurisprudencia; únicamente queremos que se advierta que todo acto abusivo, por el sólo hecho de ser ilícito, no constituye el ejercicio de un derecho, y que el abuso del derecho no constituye una categoría jurídica distinta del acto ilícito. No debemos engañarnos con las palabras; el derecho cesa donde comienza el abuso; no pudiendo existir un uso abusivo de ningún derecho, por la irrefutable razón de que un solo y mismo acto no puede ser, a la vez, conforme al derecho y contrario a él.^{25,}

Es por ello que bajo la teoría de PLANIOL la intención dará el carácter de licitud o ilicitud al acto objeto de análisis. La expresión de ilicitud se usará en sentido equívoco, en un primer sentido formal, decimos que es lícito lo que está formalmente de acuerdo a un precepto legal; en tanto que con un segundo sentido, sustantivo, encara la ilicitud juzgándola a la luz de otro criterio de carácter sustancial. Por ello puede haber simultáneamente abuso y derecho, porque una y otra expresión se refieren a dos conceptos distintos.

Este criterio contempla al uso abusivo de los derechos, desde un punto de vista contrario a los de buena fe y atiende básicamente a la función social de los derechos, en cuanto a que parte de que el ejercicio de un derecho implica una pretensión determinada, pero esta pretensión se puede encontrar supeditada a intereses egoístas o antisociales, lo cual da lugar a que se cometa abuso del derecho.

Como se podrá advertir, resulta de sumo complicado distinguir en el ámbito de la elusión fiscal, cuando se está ante un acto que el Estado debe descalificar y cuándo ante uno que debe ser respetado al haberse realizado bajo la cobertura de las disposiciones fiscales, situación que no ocurre con la evasión fiscal la cual en todos los casos debe ser reprochada.

Sobre el particular, se opina que la elusión fiscal debe ser rechazada por el Estado, a través de la administración tributaria, cuando la misma constituya un abuso

²⁵ Cfr. en CORTIÑAS-PELAEZ, León, Op. Cit., p. 118

de las formas jurídicas, es decir, cuando el acto jurídico se ejecute en franca contravención al espíritu del derecho aplicado, nuestros derechos no pueden realizarse en contravención o despreciando su misión social, a diestra y siniestra; se concibe que el fin puede justificar los medios, al menos cuando estos son legítimos por sí mismos; pero sería intolerable, que medios aún intrínsecamente reprochables, pudieran justificar todo fin, hasta odioso e inconcebible.

Sin perjuicio de ver ulteriormente los criterios especializados que a este respecto adoptan las distintas legislaciones, destacaremos algunas modalidades típicas de la incriminación en el comportamiento abusivo del contribuyente como son: El motivo único o primordial de eludir la aplicación de la norma, combinado con el carácter artificial de la forma adoptada; la acumulación perceptiva de varias modalidades inaceptables; el juego simultáneo de otras formulaciones de actos abusivos; la anormalidad del acto u operación; la desproporción de la forma con el carácter y significación del acto; y, la contradicción con el sentido y con el fin de la regla tributaria.

Pone de relieve Carrasquer Clarí²⁶, que en España la elusión fiscal se identifica y define por preferencia al “fraude a la ley”, en Francia al “abuso del derecho”, en Alemania al “abuso de las formas jurídicas”, etc., señalando esta autora cómo “La conexión con cada uno de estos conceptos, es la que permite identificar en cada ordenamiento la esencia de la conducta de elusión fiscal y diferenciarla de otros comportamientos totalmente legítimos en los que también se evita la realización del hecho imponible con el lícito fin de obtener un ahorro tributario.”

La proyección del uso excesivo de los derechos, ha sido cada vez más fina e intensa en el campo del derecho tributario. Si casi todos los ordenamientos parten de la libertad abstracta de la planeación tributaria, permitiendo la libre elección por el contribuyente de las formas jurídicas que estime más favorables par la regulación de sus negocios, múltiples modalidades tienden a restringir cada vez más severamente la modalidades abusivas de esa libertad.

²⁶ CARRASQUER CLARÍ, M., El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, Tribunal Fiscal número 158, p. 100

En primer lugar, el legislador tiende a castigar la opción formal destinada, única o primordialmente a evitar la hipótesis de causación del tributo, por ejemplo, tanto en Alemania como en Francia, se requiere que el motivo, evitar la hipótesis de causación, se combine con la el carácter artificial de la forma jurídica elegida para obtener un resultado económico y determinado.

En el derecho sueco, una transacción se considera inaceptable, cuando se cumplen conjuntamente las condiciones siguientes: a) la acción no es la más directa, para la obtención del resultado financiero buscado; b) la búsqueda del beneficio tributario es la razón esencial de la acción; y c) la acción contradice claramente el objetivo de la regla.

Como surge de nuestras consideraciones introductorias, respecto a la planeación e interpretación tributarias, la interpretación literal de la ley sin referencia a su contenido sustantivo o esencial, puede permitir a los contribuyentes una explotación sistemática de las “escapatorias” –agujeros- de la legislación tributaria.

En la evaluación de las cuestiones jurídico-tributarias lo decisivo es el contenido económico auténtico, considerado mediante un enfoque económico y no a forma externa de presentación de los hechos.

Algunas legislaciones internacionales, ha basado la licitud o ilicitud de la elusión, precisamente en el principio del fundamento económico, bajo el argumento de que a diferencia del derecho civil, los presupuestos de derecho tributario tienen un carácter evidentemente pecuniario, y por ello, el intérprete está obligado a liberarse de las consideraciones civilistas y a tener en cuenta los fines económicos y el contexto del sentido de las leyes tributarias.

Bajo esta óptica, la consideración económica es un arma que puede ser empleada contra la elusión tributaria.

Muchos preceptos de derecho tributario han sido originados en la consideración de procesos económicos. Al respecto señala ZUPPINGER²⁷ que: “El sentido y la

²⁷ Cfr. en CORTIÑAS-PELAEZ, León, Op. Cit., p. 118

finalidad de “la consideración económica”, en cuanto a método de interpretación y de acuerdo con los fines de las leyes, consiste en una justa y equilibrada comprensión de todos los elementos tributarios, con independencia de las contingencias y de las construcciones formales. En este sentido se concluye que, en materia de elusión tributaria, se reconoce a la aplicación de la consideración económica como una regla general de interpretación de la cultura Sueca.

Sobre el particular, BRUNO REZZOAGLI opina que en la tarea de distinguir a la evasión de la elusión aparecen dos notas distintivas, indicando al efecto: “Encontramos, pues, dos conceptos jurídicos vinculados con el binomio evasión-elusión: arbitrariedad y discrecionalidad.

La arbitrariedad supone una conducta contraria a la ley y al derecho, por ejemplo, ausencia de razones objetivas que justifiquen una operación o registro contable -la falta de una nota a los Estados Financieros explicando el cambio de criterio para justificar un registro contable sería un ejemplo de arbitrariedad en esta materia-. En cambio, la discrecionalidad implica la posibilidad de optar entre varias opciones, todas ellas lícitas, es decir, admitidas por el ordenamiento jurídico.^{28,}

Sin embargo, a pesar de esta primera aproximación terminológica, cabe mencionar que la doctrina se encuentra dividida en lo que respecta al concepto de elusión fiscal.

Efectivamente, para un importante grupo de doctrinarios, citando a DINO JARACH como principal referente, la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario.

Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, y a pesar de su postura endurecida conocida como “*substance over form*”²⁹- ha declarado, en

²⁸ REZZOAGLI, Bruno, ILÍCITOS TRIBUTARIOS Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal, p. 4

²⁹ Este criterio de substance over form -sustancia sobre la forma-, “principio de realidad económica” en nuestro ordenamiento

alguna de sus resoluciones, que cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más bajo o reducido posible; no está obligada a elegir la fórmula que más convenga a la Administración Tributaria, ni aún existe el deber patriótico de incrementar sus propios impuestos, ya que ese actuar no importa violación de la ley, sino evitar el hecho imponible y por consecuencia el nacimiento de la pretensión tributaria.

Sin embargo otro sector doctrinal, encabezado por algunos tributaristas argentinos como Villegas y García Vizcaíno³⁰, considera a la elusión fiscal como una conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación exigida por la legislación tributaria mediante el empleo de formas jurídicas inapropiadas para los fines que económicamente persiguen las partes; guardando el término “economía de opción” para la utilización no abusiva de formas jurídicas; ya que los seguidores de esta corriente consideran que la economía de opción implica justamente optar por el régimen fiscal menos oneroso entre aquellos que la normativa propone de manera estructural mientras que la elusión tributaria se contrapone a las reglas implícitas del ordenamiento.

El abuso de formas, utilizado en sistemas como el español, mediante la regulación en los ordenamientos tributarios de la institución del Fraude de Ley o del conflicto en la aplicación de la norma, propugna la adecuación de las formas jurídicas y consiguientemente de la ley aplicable, a la realidad de las relaciones subyacentes, en el caso económicas, con prescindencia de las formas elegidas por las partes”. Además, el abuso de formas en el ámbito tributario tiene su origen en el principio de realidad económica, pero no se confunde con él.

Tal como hemos hecho referencia en el desarrollo de este trabajo, no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la legitimidad –no legalidad- de la elusión tributaria.

jurídico-tributario, es una teoría válida ante simulación, abuso de formas o fraude, pero se la pretende utilizar en muchos casos como si fuera un comodín de turno, adaptable a toda figura desconocida o no reglada con anterioridad. En efecto este criterio que se pretende aplicar para fundamentar la existencia del hecho imponible tiene límite: las formas o estructuras jurídicas empleadas no deben ser “...las que el derecho privado ofrezca o autorice.

³⁰ Cfr. en Rezzoagli Bruno, Op. Cit., p. 5

Finalmente, si bien en la elusión fiscal existe un supuesto cumplimiento de la normativa, debemos señalar que la distinción entre evasión y elusión es fundamentalmente conceptual, ya que ciertas situaciones jurídicas son ambiguas, concretamente debido a que el aprovechamiento de efugios legales o vacíos normativos no se hace comúnmente de manera totalmente ingenua o mejor dicho sin intención, e incluso porque muchas actuaciones o prácticas destinadas a reducir impuestos pueden ser calificadas delictivas o no dependiendo de un aspecto eminentemente técnico como es la existencia de un tipo penal tributario que castigue como un hecho punible dicho comportamiento.

En este sentido, y a partir de las aproximaciones de este apartado es dable sostener que, desde el punto de vista tributario la ilegitimidad de la elusión nace cuando el sujeto evita una norma tributaria o realiza alguna acción para que el resultado sea una obligación menor pero siempre amparado en alguna otra norma de cobertura, por lo que si bien puede darse la elusión “por economía de opción o ahorro fiscal”, creemos que también puede incurrirse en elusión “por fraude de ley” cuando se elude la norma aplicable adoptando otra norma o criterio que persigue una finalidad distinta, es decir, se busca un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario o contrario a él, o además por “abuso de las formas jurídicas”.

Por lo tanto, más allá de las confrontaciones doctrinales sobre esta temática, debemos afirmar que la persecución de la elusión tributaria es extremadamente difícil, dado que en los supuestos de fraude de ley se requeriría interpretación de las normas en cada caso en concreto, y en los casos de abusos de las formas podría aplicarse la técnica judicial del “levantamiento del velo de la persona jurídica” para indagar la realidad que hay en su interior, con la finalidad de evitar fraudes y la utilización de la personalidad para alcanzar resultados antijurídicos en detrimento de intereses públicos o privados.

7. La elusión tributaria frente a las libertades internacionales.

Otro tema importante a destacar, lo constituye el abuso de las libertades en el ámbito internacional, sobre todo a la luz de los procesos de integración internacional, tales como el de la Comunidad Europea o el MERCOSUR, lo cual desde luego

conviene ser analizado, ya que en el ámbito internacional habrá que considerar la multiplicidad de jurisdicciones impositivas, y sobre todo la pluralidad de estados soberanos.

Las libertades internacionales –que enseguida serán analizadas- han experimentado una importante transformación a la luz de dichos procesos de integración y de eliminación de barreras comerciales, al grado de que hoy en día se puede decir que se han convertido en auténticos derechos subjetivos de los agentes económicos que operan en los mercados internacionales, oponibles ante los Estados donde estos quieran realizar una actividad o inversión económica o ante sus Estados de residencia.

VAN THIEL³¹ define a dichas libertades como “un mínimo constitucionalmente garantizado de integración económica, en la forma de derechos del sector privado a un trato igual y a la libertad de circulación, que son directamente aplicables e invalidan las normas nacionales incompatibles con las mismas.”

La definición indicada por VAN THIEL, se asemeja mucho al criterio asumido por nuestro máximo órgano jurisdiccional en el sentido de que los acuerdos asumidos al amparo de un tratado internacional, serán derecho supremo inclusive observables por encima del derecho federal.

De manera paralela a esta generación de derechos, en el marco dialéctico analizado, los tribunales de los distintos países, a quienes ha correspondido juzgar en el ámbito internacional, lentamente han ido elaborando una doctrina antiabuso.

En este sentido, la doctrina elaborada internacionalmente a tumbos de sentencias y resoluciones se ha erigido sobre la máxima de que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta. Es decir, no cabe usar las libertades internacionales, ni ninguna otra disposición de derecho de los tratados internacionales, para evitar la aplicación del derecho nacional o internacional con el propósito de obtener una ventaja improcedente.

³¹ Cfr. en SANZ GÓMEZ, Rafael J., Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, p. 75 y 76

Esta construcción doctrinaria, permite a los Estados crear algunas medidas para prevenir la elusión fiscal internacional, garantizando al mismo tiempo que las disposiciones contenidas en los Tratados se interpreten y apliquen uniformemente, debiendo tener especial cuidado en no reconocer a los Estados un derecho ilimitado a combatir los abusos, ya que ello se contrapondría con el objeto de los tratados comerciales y acuerdos de integración.

A manera de ejemplo, se hace referencia a un caso resuelto por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, conocido como el asunto *Emsland-Stärke*, en donde el referido tribunal estableció un *test*, para la detección de las conductas abusivas, que es similar a un análisis de sustancia sobre forma, señalando al efecto:

“La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas en la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa.

Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (...)

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de estos dos elementos, cuya prueba debe aportarse de conformidad, con las normas de Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario.³²”

Interpretados, *a contrario sensu*, los razonamientos del Tribunal, debe señalarse que el abuso, detectable por la artificialidad de la operación, acarrearía como consecuencia la pérdida de la protección del derecho que originalmente se debiera conceder a los agentes económicos, o, lo que es lo mismo, el abuso opera como excepción a la aplicación del derecho de la Unión.

Como se vio en el apartado anterior, algunas posibles prácticas elusivas en materia tributaria podrían ser: a) Conferirle a una determinada situación jurídica el estatus de otra diferente, valiéndose de cierta terminología o conceptualización defectuosa con la intención de aplicarle una ley fiscal menos agresiva.; b) Basarse en

³² Cita tomada de Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, Sentencia de 14 de diciembre de 2000.

una exención impositiva que no había sido contemplada, debido a una deficiente técnica legislativa, para el caso particular en consideración; c) Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está prevista por la legislación vigente para eximirlos impositivamente, al resultar dudosa su inclusión dentro del hecho imponible.

Ahora bien, la experiencia indica que en el ámbito internacional, se han detectado como objetivos principales en los procesos elusivos, los siguientes³³:

- Minimizar la tributación relativa a los beneficios obtenidos.
- Minimizar la tributación relativa a la distribución de beneficios.
- Minimizar la tributación relativa a los beneficios repatriados.
- Minimizar la tributación de los beneficios de la entidad dominante o controladora.

Cuando hacemos referencia a la minoración de la renta en la fuente –impuesto en la fuente- son destacables, por mencionar algunas, las siguientes estrategias:

- a. Localización de las actividades en los países o territorios con jurisdicciones fiscales menos exigentes. Un caso paradigmático puede ser Irlanda cuyo tipo de gravamen sobre los beneficios es del 12.5%, siendo las actividades más fácilmente desplazables, las de carácter financiero, seguros, comercio al por mayor y servicios.
- b. Subcapitalización o capitalización delgada. Realizada a través de préstamos entre empresas de grupo con la finalidad de trasladar las utilidades vía intereses y con esto además acceder a una deducción operativa.
- c. Desplazamiento de beneficios hacia entidades residentes en jurisdicciones fiscales que disfrutan de un régimen fiscal privilegiado. El desplazamiento se suele llevar a cabo a través de servicios contables, jurídicos de arrendamiento de intangibles y similares.
- d. Estructuras, para operar en el territorio de que se trate, diseñadas para eludir las normas sobre establecimiento permanente.

En relación a la minoración de la tributación en la circulación de rentas, son

³³ SANZ GADEA, Eduardo, Medidas antielusión fiscal pp. 18-22

destacables, las siguientes estrategias:

- a. Utilización de actos jurídicos que determinen una calificación de las rentas entre las rentas no sujetas a retención.
- b. Utilización de entidades instrumentales que permitan aprovechar convenios para evitar la doble imposición internacional
- c. Acumulación de rentas en sociedades controladoras *–holding–*, buscando la aplicación de la exención en la distribución de dividendos o beneficios obtenidos por las sociedades filiales.

En relación a la disminución del impuesto sobre la repatriación de beneficios, las técnicas utilizadas dependen del método que se aplique para evitar la doble imposición económica internacional:

- a. Si el método es de exención –no es el caso de México–, los beneficios podrán ser repatriados sin carga tributaria adicional
- b. Si el método es de imputación, la repatriación de beneficios es posible que determine una carga tributaria adicional. En este caso son concebibles procedimientos que desfiguran la repatriación mediante operaciones intragrupo de eliminación de efectos fiscales.

En relación con la minoración de la tributación de la sociedad dominante son posibles, algunas de las siguientes estrategias, mismas que en su mayoría han sido objeto de regulación en el ámbito internacional:

- a. Generación de gastos a través de servicios recibidos de entidades filiales residentes en el extranjero.
- b. Desplazamiento de resultados, a través de precios de transferencia a favor de entidades no residentes.
- c. Desplazamiento de masas patrimoniales a entidades no residentes a través de aportaciones
- d. Establecimientos permanentes virtuales, básicamente dedicados a actividades crediticias y financieras

e. Utilización del fideicomiso –*trust*–

Como claramente podrá advertir el lector, de las estrategias internacionales mencionadas de forma somera, se desprende con meridiana claridad que nos encontramos nuevamente frente a una disyuntiva en su regulación.

Lo anterior es así, ya que como se ha señalado previamente en el ámbito internacional aparecen una serie de libertades individuales, las cuales pueden ser atropelladas mediante la regulación de prácticas abusivas, dichas libertades, en el campo internacional descansan principalmente en las denominadas libertad de circulación de capitales y libertad de establecimiento, las cuales pasamos a analizar brevemente para un mejor entendimiento

a. Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios

La libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, son dos libertades internacionales, protegidas sobre todo por el derecho comunitario europeo, que permiten que aquellos que ejercen una actividad por cuenta propia en el mercado internacional, puedan hacerlo sin la restricción de las fronteras estatales, o dicho en otras palabras la libertad de elegir el lugar donde asentaran la sede principal de su negocio, sin más restricciones que el cumplimiento de la normativa vigente en el país del establecimiento.

Este concepto ha sido recogido en sistemas como el de la Comunidad Europea e inclusive reconocido en su ordenamiento comunitario denominado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.³⁴

Entonces, la libertad de establecimiento o de prestación de servicios consiste principalmente en el establecimiento como profesionista o vía constitución de una sociedad en otro Estado, el traslado de la sede de dirección efectiva o la toma del control de una empresa ya previamente constituida, normalmente el Estado en el cual se buscará ejercer esa libertad, será aquél con el que existen acuerdos comerciales,

³⁴ Artículo 49.2 La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como a la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la condición por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.

de integración o tributarios.

Asimismo la libertad de establecimiento se puede ver expresada mediante la creación de una filial, agencia o sucursal de una entidad ya constituida en otro Estado diverso.

Una nota distintiva para evaluar si se está frente a la libertad de establecimiento, la constituirá, la noción de control societario, para diferenciar de aquellos supuestos de simple titularidad de un conjunto de acciones, en el ámbito internacional la experiencia ha indicado que no sólo debe estarse al control societario de derecho, sino también al control societario de hecho.

Por ello, para distinguir cuando se está en presencia de la libertad de establecimiento y cuando de la libertad de prestación de servicios habrá que atender a las siguientes notas características. El derecho de establecimiento implica –la mayoría de las veces- una instalación duradera en otro Estado, por lo que tiene el carácter de permanente frente al carácter comúnmente temporal del desplazamiento de un prestador de servicios manteniendo su establecimiento en el Estado de origen.

Asimismo, quien se establece en un estado distinto del que venía operando al amparo de dicha libertad de establecimiento, quedará sujeto a la legislación del Estado de acogida, y en cambio al simple prestador de servicios la legislación de ese otro Estado sólo le aplicará de manera parcial.

Dadas estas características anotadas, se puede extraer ya la idea de que el derecho de establecimiento implica una integración mucho mayor que otras libertades de circulación, tanto desde el punto de vista económico como jurídico.

En razón de las notas apuntadas, pareciera que la libertad de establecimiento constituye una obviedad, y lo que es más, que la misma no tiene necesidad de ser reconocida en los ordenamientos jurídicos, ni mucho menos restringida o regulada en cuanto a su ejercicio, sin embargo, la práctica internacional ha mostrado lo contrario.

Efectivamente, la libertad de establecimiento ha sido reconocida y tratada tanto por la doctrina como por los distintos ordenamientos legales, al grado tal que inclusive

se ha llegado a cuestionar si su ejercicio es irrestricto.

Lo anterior, se ha generado como consecuencia de que en el ámbito internacional se han detectado una serie de prácticas, que en búsqueda de beneficios fiscales han llevado a cabo operaciones puramente artificiales, al amparo de dicha libertad de establecimiento.

Es por ello que una vez más surge la interrogante en sentido de saber si es procedente o no que los ordenamientos legales restrinjan o regulen dichas libertades mediante cláusulas antiabuso o si basta con que en los hechos se satisfagan los requisitos de forma para que la misma deba ser respetada sin cuestionamiento alguno.³⁵

El autor español RAFAEL SANZ citando al Abogado General de la Unión Europea DARMON indica “El concepto de establecimiento –que protege la libertad en análisis- es esencialmente económico, debido a que supone siempre un vínculo económico efectivo. Por tanto, se entenderá desde esa doctrina que la sede de la administración central corresponde, no sólo a la implantación de los servicios administrativos principales, sino también, y quizá sobre todo, al lugar donde la sociedad es efectivamente dirigida.”³⁶

En el ámbito tributario, aunque en principio el concepto de sede de dirección efectiva o de la actividad, se encuentre relacionado con el domicilio fiscal, en las actividades transnacionales, el domicilio social y fiscal puede ser elegido de manera artificial, por razones puramente fiscales y puede no presentar una conexión real suficiente con el de ejercicio efectivo de la actividad económica, por lo que en caso de duda, deberá comprobarse que concurren una serie de hechos que demuestren la realidad de la actividad económica para identificar la sede para efectos fiscales.

Es decir, con la inspección por parte de las autoridades administrativa y a su vez de los Tribunales, se someterá a estudio la libertad de establecimiento buscando

³⁵ En un caso Europeo conocido como la sentencia Centros, se ventiló un asunto en donde dos nacionales daneses constituyeron una sociedad en el Reino Unido con el objeto declarado de eludir las normas aplicables en Dinamarca a la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, procediendo luego a constituir una sucursal en Dinamarca desde donde se dirigía, en realidad, toda la actividad económica. El tribunal afirmó que la negativa de las autoridades danesas a reconocer dicha sucursal era contraria al derecho de establecimiento

³⁶ SANZ GÓMEZ, Rafael J., Op Cit., p. 95

conocer si la misma no se ejerció con la única finalidad de acogerse a algún beneficio fiscal o evitar adecuarse a un supuesto jurídico del país donde efectivamente se realizan las actividades económicas.

Lo anterior, obedece al hecho de que las empresas multinacionales se encuentran en el seno de una organización política constituida por un conjunto de Estados y territorios independientes cada uno de los cuales posee su propia jurisdicción fiscal, de manera tal que elaboran y aprueban las normas fiscales con absoluta autonomía.

Asimismo, al amparo de dicha libertad surgen de manera más específica el principio de interdependencia o separación y libre concurrencia³⁷, el cual es un principio reconocido por el Derecho Internacional Tributario que dispone que las entidades jurídicas están exclusivamente sometidas por los beneficios que obtengan, al impuesto del país o territorio en el que residan, aun cuando dichas entidades pertenezcan a un grupo de carácter multinacional, y por tanto dependan de entidades que residan en otro país o territorio.

El mencionado principio está recogido en el artículo 7 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE en los siguientes términos: "...los beneficios de una empresa de un Estado contratante no son gravables mas que en ese Estado, excepto si la empresa ejerce su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente..."

Estrechamente relacionado con dicho principio, se halla el denominado principio de libre concurrencia, cuya finalidad consiste en asegurar que el beneficio gravable de una entidad que pertenece a un grupo de sociedades sea el mismo que hubiera obtenido en condiciones de absoluta independencia. Este principio está reconocido en el artículo 9 del Modelo convenio de la OCDE.

La aplicación conjunta de libertades anteriormente descritas, permite a las empresas multinacionales diseñar estrategias de constitución de sociedades en los países o territorios más convenientes desde el punto de vista fiscal y también

³⁷ SANZ GADEA, Eduardo, Op. Cit., p. 14

planificar métodos de imputación de los beneficios entre dichas entidades.

Determinado el contenido esencial de la libertad de establecimiento, el abuso de la misma consistirá en el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por el Estado de acogida para instalarse de manera permanente o duradera sin que por ello se participe efectivamente en la economía de dicho Estado; y existiendo por el contrario, la voluntad de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención

WEBER³⁸ indica que para que no se concluya que se está en presencia de un montaje puramente artificial será necesarios que por lo menos se reúnan los siguientes requisitos: El desarrollo de una actividad económica real a través de un establecimiento permanente (medios materiales suficientes), un tiempo indefinido, en otro estado miembro.

Por su parte el Abogado General LEGER en el emblemático asunto *Cadbury Schweppers* definió con suma precisión lo que, a su entender, constituiría un montaje puramente artificial cuando no se reunieran los siguientes tres criterios fundamentales: la efectividad del establecimiento en el Estado de acogida, la efectividad de las prestaciones que realiza y el valor añadido de sus actividades.

Así las cosas, la efectividad de la actividad económica se entiende como la presencia de medios humanos y técnicos suficientes para realizar la actividad encomendada de manera autónoma.

Conforme a lo anterior, el *test* para distinguir cuando se esta presencia de empresas realmente establecida u operaciones meramente artificiales, atiende a la presencia física de la sociedad o filial en el Estado de acogida, la sustancia real de la actividad desarrollada por la filial o sociedad constituida y el valor económico de esa actividad con relación a la sociedad matriz y al conjunto del grupo.

³⁸ Cfr. en SANZ GÓMEZ, Rafael J., Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, p. 99

b. Libre circulación de capitales

Considerando movimiento de capital a aquel cuyo objeto es independiente al de una operación comercial, con la expresión libertad de circulación de capitales se hace referencia a la posibilidad de trasladar libremente y sin restricciones los capitales generados en un país a distintos países del de origen.

La libre circulación de capitales, junto con la de personas, bienes y servicios, constituye una de las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea, libertades que resultan destacables tomando en consideración de que precisamente la Unión Europea constituye el proceso de integración económica y comercial más emblemático.

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957 ya establecía la implantación de un mercado interior, lo que implicaba un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estaría garantizada.

Así, el texto rector de la Unión Europea dispone la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, así como la prohibición de cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

No existe una definición de libre circulación de capitales el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea recoge dos conceptos principales que son: movimiento de capitales y pagos corrientes, que se distinguen por la existencia o no de una transacción subyacente. Los pagos representan la remuneración de una prestación, como la entrega de un bien o la prestación de un servicio; mientras que los movimientos de capitales serían aquellas transferencias monetarias cuyo objeto es la colocación o inversión de una cantidad de dinero: inversiones, créditos, préstamos y movimientos de carácter personal.

Al respecto, es conveniente cuestionarse si al amparo de esta libertad las empresas o personas físicas pueden llevar a cabo operaciones con un móvil

evidentemente fiscal o no. Es decir, en la especie es pertinente tener muy en claro que el objeto de la libertad es que no existan restricciones al mercado o barreras al comercio, y no así, que se utilicen buscando únicamente reducir la carga impositiva.

Por ejemplo, si una empresa residente en A controla a una sociedad B residente en ese mismo país, a través de una sociedad C residente en otro país, y al momento de repatriar las ganancias o utilidades se paga una tasa menor que la que se hubiere pagado de haberlos recibido directamente de la sociedad residente en su mismo país. En este caso, si se considera a la libertad de circulación de capitales –en combinación con la libertad de establecimiento- como una libertad irrestricta, no cabría hacer cuestionamiento alguno a la Administración Tributaria en cuanto a la artificialidad o no de la operación, situación que se torna debatible.

Así las cosas y aunque se procure alcanzar el objetivo de la libre circulación de capitales entre los Estados en el mayor grado posible, en el ámbito internacional –incluyendo a aquellos países integrantes de la Unión Europea- se ha establecido la posibilidad de adoptar medidas relativas a los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, sobre todo de aquellas que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales, sin que dichas medidas supongan un retroceso respecto de la liberalización contemplada en la legislación comunitaria sobre movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos.

Asimismo en el ámbito internacional se ha reconocido el derecho de los Estados a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

A manera de ejemplo el artículo 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, afirma que la libre circulación de capitales se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- a. Aplicar las disposiciones pertinentes a su Derecho Fiscal que distinguen entre contribuyentes cuya situación fiscal con respecto al lugar de residencia o con respecto a lugares en donde está invertido su capital.
- b. Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho y normatividad nacionales en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

Es decir, en la práctica no se puede excluir la posibilidad de un ejercicio abusivo de la libre circulación de capitales. El abuso de una libertad se define como el ejercicio de la misma que, sin alcanzar ninguno de los objetivos para los que fue creada, esté orientado exclusivamente a evitar la aplicación de una disposición de un ordenamiento nacional.

Como el lector ha podido advertir, la reflexión sobre la tensión entre las cláusulas estatales antiabuso y las libertades internacionales, está fuertemente influenciado por la libertad de establecimiento, quizás no se pueda analizar de manera autónoma la libertad de circulación de capitales, máxime la variedad de operaciones que pudieran caer sobre su ámbito.

Según se advierte de algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁹, una restricción a una libertad garantizada por el Tratado, sólo puede justificarse por la lucha contra la evasión fiscal, si la legislación de que se trate tiene por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la norma nacional.

³⁹ Ídem., p. 120

Según esta doctrina, una medida destinada a evitar el fraude y la evasión fiscal sólo será proporcionada cuando aplique exclusivamente a los supuestos que presenten un riesgo real de evasión fiscal a través de montajes puramente artificiales, es decir, aquellos que carecen de realidad económica.

Sin embargo, como se ha analizado en los demás apartados, menudo problema resultará establecer las reglas, en primera para que no sean apreciaciones subjetivas por el aplicador de la norma y segundo, cuando se está en presencia real de operaciones con sustancia económica y cuando se está en presencia de una práctica lícita de elusión fiscal y lo que es más, de qué manera se evitará la aplicación extensiva o analógica de la norma.

CAPÍTULO II

DOCTRINAS JURÍDICAS ANTIABUSO

1. El abuso del derecho

La teoría del abuso del derecho, emanada del derecho civil, ha transitado en el mundo del derecho, con una serie de debates filosóficos sobre la existencia o no de dicha corriente, con muy interesantes discusiones doctrinales, que hasta nuestros días contienen posturas divergentes, ambas con sólidos argumentos.

La atormentada y discutida elaboración dogmática del instituto del abuso del derecho respondió, en su origen, a un reclamo comunitario de raíz ético-moral, a una presión social que derivó en un nuevo modo de concebir el derecho. La aceptación del instituto por la doctrina jurídica se concilia a su vez con las exigencias de una nueva visión filosófica acorde con los tiempos, en la cual el ser humano ocupa una posición encumbrada en toda construcción dogmática jurídica.

La teoría del abuso del derecho surge, así, como una lógica reacción frente a los códigos civiles que, inspirados en la filosofía del Código Civil francés asumen un corte eminentemente individualista.

La figura jurídica en análisis se ha convertido en un valioso instrumento para poner coto al ejercicio abusivo de un derecho subjetivo, original y legítimamente atribuido por el ordenamiento jurídico a un titular, inclusive, autores como Fernández Sessarego⁴⁰ lo eleva al nivel de un principio general del derecho.

Según Bejarano Sánchez, el abuso del derecho, “es una conducta que parece ser congruente con la norma de derecho, un comportamiento que no contradice el enunciado formal de la regla jurídica y que, sin embargo, quebranta y contraría el espíritu y el propósito de los derechos ejercidos, de manera que su actualización no es ya una acción válida y legítima, sino un acto ilícito”.⁴¹

⁴⁰ FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos. Abuso del derecho. p. 4

⁴¹ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones civiles, p. 277

Abusar del derecho significa para Ripert⁴² “cubrir de apariencia jurídica el acto que se tenía el deber de no realizar o por lo menos que no era posible realizar más que indemnizando a aquellos que fueran perjudicados por dicho acto”.

“El ejercicio de un derecho, como lo remarca Lacruz Berdejo, no puede significar el uso irracional e indiscriminado del ámbito de poder, de las posibilidades de actuación jurídicas concedidas al titular, y agrega, que el alcance y extensión de ese ámbito de poder se hayan marcados por ciertas coordenadas que lo delimitan, más visibles a la hora de su ejercicio, una de esas coordenadas, es sin duda el abuso del derecho”⁴³.

El abuso del derecho, que es un acto ilícito *sui generis* tiene siempre su origen en el ejercicio de un derecho que afecta un interés existencial que no se halla normativamente protegido por el ordenamiento jurídico. De otra parte, generalmente acarrea un daño y origina por ende una responsabilidad civil. Pero a pesar de lo dicho, el acto abusivo, como lo hemos apuntado, desborda estas situaciones en la medida que se constituye como la violación de un deber genérico a cargo de todo sujeto de derecho: no dañar un interés existencial ajeno.

Luego entonces, de conformidad con los elementos señalados, tenemos que como un primer signo distintivo de la institución del abuso del derecho, el que el mismo está referido a la lesión de derechos no regulados o no protegidos por la Ley; es decir, no se trata de lesionar un derecho jurídico preexistente, ya que de ser el caso, estaríamos frente a una colisión de derechos y no de uno atinente al abuso del derecho, siendo que, para que este aparezca es necesario lesionar un interés que no se encuentra específicamente tutelado por la norma jurídica.

Como se mencionó en un principio, existen corrientes doctrinales que se oponen fervientemente a reconocer como una institución jurídica a la del abuso del derecho, entre otros, en la doctrina italiana –Sialoja y Rotondi- expresan que el abuso del derecho es un fenómeno social, no un concepto jurídico, sino uno de aquellos fenómenos que el derecho no podrá jamás disciplinar en todas sus aplicaciones que

⁴² Cit. por Fernández Sessarego, Abuso del derecho, p. 23

⁴³ Ibídem

son imprevisibles: es un estado de ánimo, es la valoración ética de un periodo de transición, es aquello que se quiere pero no una categoría jurídica.

Existen también corrientes que sostienen que el abuso del derecho no constituye una figura jurídica autónoma, los actos abusivos, son auténticos delitos o *cuasidelitos*.

Algunos autores, no sin razón, sostienen que desde que el abuso del derecho significa la transgresión de un deber jurídico y genera un caso de ilicitud, no cabe seguir refiriéndose a un “derecho”, ya que dejó de ser derecho para convertirse en un ilícito.

Así en lo concerniente a la terminología empleada Barassi⁴⁴ critica la expresión “abuso del derecho”, bajo la premisa de que siempre que exista un abuso, existirá violación de la ley y del derecho ajeno y no ya, un abuso del derecho, puesto que sostiene, que no es posible abusar de los propios derechos que –en cuanto el titular se excediera de su ámbito- dejarían de serlo, es decir, si el titular del derecho prescinde de dichos límites, se excederá del ámbito de su derecho subjetivo, obrará *non iure* y violará la norma.

No obstante lo anterior, a lo largo de los años y, a pesar de la solidez de las corrientes en contra, la institución del abuso del derecho ha permeado en la al grado de ser aceptado a nivel mundial como una figura jurídica, al grado que inclusive en algunos países como: Alemania, Suiza, Polonia, Perú, Venezuela, Portugal o Argentina, ha sido incorporada a su derecho positivo, tradicionalmente mediante la inclusión en el Código Civil⁴⁵.

Por otra parte, aquellos países que no introducen expresamente la figura en su legislación, si lo hacen de manera implícita, en cuyo caso corresponde a los juzgadores desentrañar la existencia de dicho principio, sin pasar desapercibido de que dicha labor jurisdiccional puede tener aparejados tintes de inseguridad jurídica o en una manera de negar a los hombres los derechos que las leyes le confieren.

⁴⁴ Cit. por Fernández Sessarego, Abuso del derecho, p. 14

⁴⁵ A manera de ejemplo el Código Civil peruano dispone: “La ley no ampara el abuso del derecho”

Lo interesante de la institución del abuso del derecho y en específico en el contexto del presente trabajo de investigación, radica en el hecho de que lo que se persigue con la condena del abuso del derecho es, el entronizar el valor del bien común en la vida en sociedad, es decir, que el individuo no atente o lesione intereses ajenos dignos de protección jurídica. Lo que se busca es que el individuo no ejercite sus legítimos derechos antisocialmente, sino más bien de modo normal, regular, y atendiendo a los fines para los cuales le fue concedido. Lo antisocial es lo inmoral, lo que repugna a la conciencia ética colectiva, lo que agravia la juridicidad, lo que es diametralmente contrario a la vivencia de la solidaridad.

Esta concepción social de lo jurídico permite a los juristas superar la tesis, de raíz individualista, que predica la existencia de derechos subjetivos absolutos, como si fuera de cada individuo, no existiendo otra realidad viviente.

En una etapa de transición entre el individualismo y un patrimonialismo externos que se refleja en una cerrada concepción de los derechos absolutos, de un lado, y un personalismo comunitario del otro, dejando atrás paulatinamente, una visión del hombre abstractamente considerado, para ser sustituida por otra presidida por el valor del bien común en la cual la existencia se despliega en la dimensión de la coexistencialidad.

En este orden de ideas, puede decirse que cuando se incorporan a las legislaciones fiscales cláusulas generales antiabuso, éstas tienen como espíritu erradicar prácticas abusivas realizadas al amparo de formas jurídicas permitidas, de vehículos revestidos en lo absoluto de legalidad, pero generando como consecuencia un fin no querido por el legislador.

Quien abusa de un derecho, quien hace uso del mismo de modo contrario a las prescripciones de las normas jurídicas, específicas o genéricas, denota un comportamiento que disocia de la juridicidad y que es, además, inmoral por antisocial.

Al lesionarse el valor del bien común, cristalizado a través de un conjunto de principios y normas de derecho positivo, se atenta, simultáneamente, contra el

derecho -en sentido valioso- y contra la moral, es decir, se lesiona la conciencia jurídica colectiva.

Quien obtiene ventajas o beneficios a costa de una conducta abusiva en relación con cualquier derecho subjetivo patrimonial que ocasiona un daño a intereses ajenos, está obligado a repararlo.

Así las cosas, la historia acusa que no ha sido tarea fácil, y ha costado cierto tiempo el convencer, a través de la aplicación doctrinal y jurisprudencial del abuso del derecho, que con la aceptación de esta “necesaria” figura jurídica, no se pretende atentar, ni se atenta, contra la libertad individual, ni se erosiona sustancialmente el señorío de la voluntad. El abuso del derecho es sólo un límite jurídico, impuesto originalmente por la moral social y luego consagrado por los ordenamientos positivos, tendente a que el individuo actúe sus derechos subjetivos según las directivas de la solidaridad social, sin causar lesión o daño a intereses ajenos no protegidos por normas específicas.

El derecho tiene por objeto el difícil arte de armonizar intereses con el fin de que cada uno persigue, sin lesionar los intereses comunitarios, esto se traduce conceptualmente en la expresión del bien común que es el bien de todos y de cada uno.

Ahora bien, con la intención de revisar si con la implementación del abuso del derecho, como cláusula antiabuso, se cumpliría con los fines queridos, a continuación se analizan las características y el espíritu de esta institución para poder obtener conclusiones más acertadas.

a. El abuso del derecho como límite al ejercicio del derecho subjetivo.

El denominado abuso del derecho, según la generalidad de los juristas, opera como un límite impuesto al ejercicio del derecho subjetivo. La convicción de establecer un límite a los derechos subjetivos, nace de la necesidad de proteger a “los otros”, con quienes entra en relación el titular de tales derechos, de actitudes egoístas y antisociales, descritas como anormales o irregulares.

Se trata de evitar que el titular de un derecho subjetivo cometa excesos al ejercitar sus derechos, que agraven los intereses ajenos dignos de tutela jurídica, a pesar de la no existencia de una norma expresa que determine tal protección.

En consecuencia, lo susceptible de lesión o agravio en el caso del uso abusivo de un derecho, no son aquellos intereses que la ley reconoce expresamente y protege directamente a través de derechos subjetivos perfectos. Tratándose del abuso del derecho por el contrario, lo que es objeto de lesión son intereses que no están tutelados por norma jurídica específica, sino que su protección se realiza por el juez sobre la base del principio general que considera acto ilícito *sui generis*, el denominado abuso del derecho.

El principio del abuso del derecho surge como un límite al ejercicio anormal o irregular de un derecho subjetivo de parte de su titular.

Existen dos categorías de límites genéricos al ejercicio de los derechos subjetivos; la primera de ellas se sustenta en las convicciones éticas imperantes en la comunidad, mientras que la segunda supone la adecuación de dicho ejercicio a la finalidad económica o social para la cual el derecho subjetivo ha sido creado y atribuido al titular por el ordenamiento jurídico.

b. La conciencia jurídica colectiva como límite al abuso del derecho.

La conciencia jurídica colectiva supone admitir que en la comunidad de personas que constituye la sociedad humana, subyace una vivencia comunitaria de los valores jurídicos, tales como la justicia, la seguridad y el bien común, entre otros. Esa vivencia colectiva, que es una vivencia originariamente personal de los valores jurídicos, se traduce en un consenso axiológico que, a su vez, se concreta en normas de convivencia en las cuales las conductas encuentran inspiración y modelos de comportamiento.

La conciencia jurídica colectiva reclama, en términos generales y más allá de la vigencia de las normas específicas dentro del ordenamiento positivo, el que en las relaciones humanas intersubjetivas se vivencien los valores ínsitos en los principios

generales del derecho, como el de la buena fe, el orden público y las buenas costumbres.

c. La intencionalidad de dañar derechos de terceros

En la incursión de esta figura, algunos autores sostienen que habrá de analizarse si, el ejercicio del derecho individual será abusivo, cuando su titular tenía conocimiento de las consecuencias antisociales que su obrar ocasionaba y si dicho conocimiento de causa resulta relevante o no para la actualización jurídica del abuso del derecho.

Sobre el particular, se puede concluir que la intencionalidad no es razón de la intención que él inspira, sino en atención al daño mismo que se produce, en cuanto constituye objetivamente un hecho anormal y excesivo; de tal forma, que el hecho dañoso tendría el mismo carácter si el actor hubiese actuado sin malicia, simplemente por imprudencia.

Es notorio que el abuso puede darse en virtud de la malignidad del autor del acto sin que sea factible probar el deseo de dañar a otro, de esta manera, se admite el abuso del derecho fuera del ámbito del *animus nocendi* exigiéndose que el ejercicio del acto, no solamente tenga lugar de buena fe, sino que se realice correctamente.

En consecuencia, en la teoría del abuso hay que tomar en consideración, al mismo tiempo, tanto el sujeto que actúa como los efectos producidos por este ejercicio, y solo después podrá decirse si existió o no abuso del derecho, para ello no es imprescindible partir del criterio de intencionalidad dañosa, sino tomando como punto inicial la buena o mala fe, o sea, puede darse perjuicio ajeno sin mediar intención de causarlo.

d. La función administrativa y judicial y el abuso del derecho

La vigencia del principio del abuso del derecho radica fundamentalmente en la correcta interpretación que de él efectúe tanto la autoridad administrativa, al momento

de revisar las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, como los juzgadores al momento de que resolver los casos sometidos a su decisión.

El papel de las autoridades y de los jueces es determinante en los países en los cuales el abuso del derecho no ha logrado aún convertirse en una cláusula general de derecho positivo, y sobre todo en aquellas en las que forma parte del derecho positivo ya que el profesionalismo y objetividad de dichos calificadores deberá ser el elemento clave al momento de su aplicación.

Sin embargo, se considera que aquellos sistemas en que dicho principio del abuso del derecho se entiende implícitamente regulado, generan mayor inseguridad jurídica que aquellos en los cuales forma parte del derecho positivo vigente.

En este contexto, y atendiendo a los fines de la presente investigación, la cual tiene la pretensión de analizar la conveniencia de incluir en la legislación fiscal cláusulas anti-elusivas, siendo en consecuencia, también importante definir, que en caso de que se advierta conveniente convertirlo en derecho positivo, cuál sería la figura jurídica mas adecuada para regularlo. Así las cosas, la interrogante que habrá de contestarse es, si la institución del abuso del derecho sería la figura adecuada para regular las prácticas de elusión fiscal.

Algunas modalidades típicas de la incriminación del comportamiento presuntamente abusivo del contribuyente, son de manera enunciativa, las siguientes: a) el motivo único o primordial de evasión con el carácter artificial de la forma adoptada; b) la acumulación perceptiva de varias modalidades inaceptables; c) el juego simultáneo de otras formulaciones del acto abusivo; d) la anormalidad del acto u operación; e) la desproporción de la forma con el carácter y significación del acto; y f) la contradicción con el sentido y con el fin de la regla tributaria.

Un primer punto que conviene destacar, es que la figura del abuso del derecho es eminentemente civil, sin embargo, ello no se considera obstáculo para importarla a la materia fiscal, como pasa con la mayoría de las figuras adoptadas por esta disciplina, siendo importante precisar que dicha importación implicaría que la figura del abuso del derecho no resultará aplicable en su forma más pura, sobre todo debido

a que en la materia civil regula relaciones entre particulares y en el derecho fiscal, la relación sería entre el particular y el Estado.

Por otra parte, y para estudiar la aplicabilidad de el abuso de derecho como medida anti-elusiva, es necesario verificar que, en las operaciones a las cuales se dirija, por lo menos se cuente con los elementos medulares de la institución del abuso del derecho, a saber: la existencia de un derecho subjetivo que pueda ser oponible al Estado; la posibilidad de que exista un derecho contrario que pueda ser lesionado como consecuencia del ejercicio de ese derecho subjetivo; que ese derecho que pueda ser lesionado sea un derecho preexistente no protegido por la ley; y por último si el derecho posiblemente lesionado es un derecho individual o colectivo.

Como una primera aproximación y con el compromiso de analizar con mayor detalle en el apartado respectivo de conclusiones el presente tópico, se puede decir, que respecto de la existencia de dichos elementos en las relaciones jurídico tributarias, se tiene que:

La existencia del derecho público subjetivo, si se cumple, si se tiene en cuenta que por derecho subjetivo se entiende a las facultades o potestades jurídicas inherentes al hombre por razón de naturaleza, contrato u otra causa admisible en derecho. Un poder reconocido por el ordenamiento jurídico a la persona para que, dentro de su ámbito de libertad actúe de la manera que estima más conveniente a fin de satisfacer sus necesidades e intereses junto a una correspondiente protección o tutela en su defensa, aunque siempre delimitado por el interés general de la sociedad; lo cual, evidentemente se ve satisfecho en el derecho consagrado en la libertad de la economía de opción, en base a la cual los contribuyentes tiene derecho a organizar sus negocios de la manera que mas convenga a sus intereses, aun cuando ello implique una disminución de su carga tributaria, siempre que su proceder sea apegado a las disposiciones jurídicas.

La existencia de un derecho contrario que pueda ser lesionado, elemento que evidentemente también se reúne, si se tiene en cuenta que el derecho posiblemente lesionado se traduce en el hecho de que con la erosión de la carga tributaria, vía elusión fiscal, se lesionan los derechos de la colectividad -el bien común- ya que la

sociedad entera está interesada en que en un plano de igualdad todos los gobernados cumplan con el cúmulo de sus obligaciones fiscales, las cuales serán destinadas a sufragar los gastos del Estado en beneficio de la colectividad.

En lo tocante a que el derecho posiblemente lesionado sea preexistente, pero que él mismo no se encuentre tutelado; se considera que este punto se cumple parcialmente, ya que si da el supuesto del derecho preexistente –derecho de la colectividad-, sin embargo, no se cumple con el hecho de que dicho derecho carezca de tutela jurídica ya que el mismo si encuentra protección en el destino del gasto público que allega el Estado vía contribuciones, mismo que se traduce en el bien común.

Por último y en lo relativo a la intencionalidad de dañar derechos ajenos, como calificativo de esta figura jurídica, tal como quedó previamente analizado la misma no es relevante para que se actualice la institución del abuso del derecho.

No obstante lo anterior, la proyección internacional de la teoría privatista del abuso del derecho ha sido cada vez más fina e intensa en el campo del derecho tributario, sí casi todos los ordenamientos parten de la libertad abstracta de la planeación tributaria, permitiendo la libre elección por el contribuyente de las formas jurídicas que estime más favorables para la regulación de sus negocios, múltiples modalidades tienen a restringir cada vez más severamente las formas abusivas de esta libertad.

Pareciera que con la inclusión de la institución del abuso del derecho como técnica antielusiva, se estaría frente a una antinomia jurídica ya que se estaría incorporando un precepto relativo al criterio o actitud interpretativa con que debe ser considerado el comportamiento -legal pero antijurídico- del contribuyente, sin embargo dicha institución ha sido asumida por diversos países tal como se analizará en el apartado correspondiente del presente trabajo.

Esta teoría distingue en el derecho un elemento material o verdadero y el formal o legal, y sostiene que, en el caso de abuso, lo que se da es una transgresión del elemento formal del derecho -abuso de la forma-, es decir, una violación de la ley,

debido a que propiamente no puede hablarse de una transgresión del material del derecho.

Como se dijo, el surgimiento del abuso del derecho en Francia supuso una reacción frente a dos fenómenos respecto a los cuales el Código de Napoleón se había erigido en exponente: el absolutismo del derecho de propiedad y el formalismo legal⁴⁶. Por eso la regla del abuso del derecho tiene sentido en aquellos ordenamientos en que el juez o aplicador del Derecho están vinculados al contenido del derecho positivo, en el que deben subsumir los comportamientos de los particulares, y ello explica que el concepto de abuso del derecho no existe en el *common law* en el que se atribuye al juez la llamada facultad *distinguishing* que básicamente consiste en que el juez o aplicador de la norma pueden apartarse de la regla bajo la cual habría que subsumir el caso y adoptar una solución distinta.⁴⁷

2. Los negocios jurídicos anómalos

El instituto del negocio en fraude a la ley, como principal expresión del fraude en sectores gobernados por la autonomía de la voluntad formaría parte, junto con el negocio indirecto, el negocio fiduciario o el negocio simulado, de esa categoría denominada “negocios jurídicos anómalos”

Los negocios jurídicos anómalos, constituyen aquella categoría heterogénea que abarcaría un conjunto de figuras muy diferentes entre sí, pero caracterizadas todas por la deformación de una figura negocial, querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios⁴⁸.

El ámbito preferente de los negocios jurídicos anómalos serán, por tanto, aquellos sectores del Derecho que se rigen por la autonomía privada de la voluntad, la cual permite a los particulares adoptar la decisión de dar vida a una determinada relación jurídica con toda libertad o bien acogerse a uno de los determinados tipos que ofrece la ley.

⁴⁶ La idea del formalismo legal significa que la ley contiene reglas que predeterminan la solución de todo los casos posibles que se puedan dar en el ámbito de las relaciones privadas y sin que para la formulación de dicha solución sea jamás necesaria la ponderación de razones por parte del juez.

⁴⁷ ATIENZA M. y MANERO J. R., *Ilícitos atípicos*, p. 24

⁴⁸ DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, p. 370

En este sentido, se puede definir el tipo del negocio como el esquema fijado por las leyes para cada uno de las figura negociales. Parafraseando a DE CASTRO, los tipos son modelos en los que pueden encontrar acomodo los resultados que las partes persiguen, de tal manera que, al acogerse los particulares a las fórmulas negociales típicas, los fines perseguidos se consideran dignos de amparo jurídico, porque su causa es considerada suficiente. Los tipos negociales expresan la idea de causa típica, la cual puede entenderse, en sentido amplio, como una limitación a la autonomía privada de la voluntad.

Así, DE CASTRO, establece una serie de reglas o criterios para apreciar la existencia y la clase de causa de cada negocio:

“En primer lugar, nos encontramos con la “*causa típica*”. A través de la causa típica, decimos que el negocio tiene causa cuando el mismo se realiza conforme a las exigencias de un tipo legal, regulado en la norma (compraventa, arrendamiento, donación...), y si se trata de una figura “atípica”, la misma tendrá una causa intrínseca orientada a satisfacer intereses distintos a los que se satisfarían (sic) con el negocio típico. A juicio de DIEZ DE PICAZO, y siempre que no exista una motivación específica y común a ambas partes, la causa del negocio se encuentra simplemente con el propósito de alcanzar la finalidad típica del mismo, confundándose con el consentimiento o con la voluntad negocial.”

“En segundo lugar, es necesario utilizar otro criterio para valorar la suficiencia y licitud de la causa, ante la evidencia de que un sistema de negocios típicos tasados no sirve para satisfacer todas las pretensiones de los operadores económicos que puedan surgir en la realidad. Ante esa necesidad de adaptar los esquemas negociales a las exigencias de la realidad, se admite, por una parte, la *elasticidad* de los tipos, es decir, la inserción de –cláusulas, pactos y condiciones que adapten al efecto propuesto una determinada figura de las tipificadas por la ley-⁴⁹.

La posibilidad de incluir las cláusulas que las partes estimen oportunas se reconoce en el artículo 1839 del Código Civil Federal, con el límite de que el resultado a que se llegue con la inserción de estas cláusulas, no sea contrario a los fines objetivos del ordenamiento. Asimismo, la doctrina mexicana reconoce que las partes pueden concertar negocios jurídicos no tipificados o atípicos. Así, una y otra posibilidad son consecuencia de la libertad contractual y colofón de las exigencias de libertad económica. Desde el punto de vista de la regulación privada de los negocios,

⁴⁹ Ídem, p. 205

las partes pueden, por tanto, configurar un negocio jurídico, sin atenerse el tipo negocial.

En este orden de ideas, precisamente dentro de esa libertad contractual o autonomía de la voluntad se constituye la figura de los negocios jurídicos anómalos.

La causa es lo que confiere significado jurídico al negocio, señalando la finalidad que con éste se persigue y de la que depende la validez, o cuando menos la subsistencia de la ventaja patrimonial concebida. Para GARCÍA NOVOA⁵⁰ esta concepción de la causa ha llevado a una configuración “espiritualista” de la misma, al entenderla como un mecanismo de control de los fines perseguidos por las partes y de su adecuación a los que son típicos del ordenamiento. Ello podría llevar a la fiscalización de los motivos que mueve a una persona a realizar un negocio y a que un juez declare defectuoso un negocio que no corresponde al resultado social que ampara el Derecho.

En suma, y llevado a sus últimos extremos, esta concepción espiritualista de la causa, abriría la posibilidad de transformar el control sobre el negocio realizado en un juicio de intenciones no probadas, que podría incluso llevar a enjuiciar la oportunidad de determinadas decisiones empresariales, las cuales están amparadas por su libertad de organización y por el margen de discrecionalidad de decisión del empresario, principio que los anglosajones denominan *business judgement rule*.

No es de extrañar señala DE CASTRO, el empeño de la doctrina en diferenciar esta visión de la causa de los motivos y de proclamar de manera inconcusa que un contrato es válido siempre que se realice la causa típica del mismo, independientemente de los motivos internos⁵¹.

La libertad contractual, no puede, por tanto, soslayar el control de aquellas situaciones que determinan una deficiencia de la causa, exponente de esta situación, serán, los negocios jurídicos anómalos.

⁵⁰ GRACIA NOVOA, César, La cláusula antielusiva en la nueva LGT, p. 54

⁵¹ DE CASTRO, F., Op. Cit. p.32

En consecuencia, hay que tener en cuenta que, como dice DE CASTRO, los negocios anómalos no están condenados por el Derecho y su empleo queda dentro del lícito ejercicio de la autonomía de la voluntad, pero el recurso a alguno de estos negocios jurídicos anómalos se encuentra condicionado al fin práctico que se pretende conseguir con tal negocio y a la necesidad de atender a la causa concreta, ésta necesidad, viene a destacar el papel de la causa como elemento de control de las decisiones negociales, y supondría la inadmisibilidad de estos negocios en los casos de su ilicitud y falsedad.

Como se mencionó en principio, los negocios jurídicos anómalos se encuentran conformados por el negocio en fraude de ley, el negocio simulado, el negocio indirecto y el negocio fiduciario, por lo que a continuación pasamos a exponer lo relativo a los dos últimos, siendo que en lo relativo al negocio en fraude de ley y el negocio simulado, serán analizados en un apartado específico dada su trascendencia y su utilización en algunos sistemas tributarios como técnicas antielusivas.

a. El negocio indirecto

Acuñado en la doctrina Alemana –el *Schleichweg*- el negocio indirecto podría definirse, en principio como aquel negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretende conseguir unos fines que no son propios del mismo, en la medida que difieren de los fines típicos de la estructura de dicho negocio.

SANZ GADEA define al negocio indirecto, como un hecho imponible realizado, pero el acto o negocio jurídico realizado tiene una causa típica diferente del hecho perseguido por las partes, y concluye que debe gravarse el hecho perseguido por las partes en cuanto a supuesto de hecho del hecho imponible (sic), sin atender al hecho propio de la causa típica del negocio o conjunto de negocios jurídicos utilizados⁵².

Por su parte EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, señala que dentro de la doctrina civilista, existe discrepancia en torno a la definición del negocio indirecto. Su origen se encuentra en la doctrina alemana del siglo XIX, en donde se define como aquel negocio querido con todas sus consecuencias, pero para fines económicos que no

⁵² SANZ GADEA, Eduardo, Medidas antielusión, p. 214

son homogéneos con el propio negocio o con sus efectos jurídicos. La causa típica del negocio no es incompatible con la finalidad que persiguen las partes, sino simplemente “incongruente”⁵³.

Es por ello, que en el negocio jurídico indirecto no se oculta la realidad jurídica, sino que se oculta la realidad económica. Es decir, se quiere el negocio, pero no su causa típica, ya que se emplea al servicio y como medio de unos resultados económicos diferentes, presentando las siguientes características:

- I. Es un negocio empleado para la consecución de un fin distinto a la intención última de las partes.
- II. El resultado obtenido no es incompatible con el tipo del negocio empleado para conseguirlo.
- III. Para conseguir dicho resultado precisó hacer un uso anómalo del negocio jurídico típico.

Este concepto, plantea la dificultad técnica de dotar de relevancia jurídica al resultado práctico pretendido por las partes, frente al papel que desempeña la causa en el ordenamiento jurídico, partiendo de ésta premisa, el negocio carente de contenido y superpuesto en su vertiente de anomalía a las categorías patológicas indiscutibles: fraude de ley y negocio simulado.

Así las cosas, lo relevante en el negocio jurídico indirecto será la intención del particular de querer realizar el negocio efectivamente llevado a cabo como un mero instrumento para realizar otro negocio, situación que la diferencia del fraude a la ley, debido a que en dicha institución lo que se ha eludido es la aplicación de una norma al amparo de otra norma de cobertura.

Es por ello, que con la regulación del negocio jurídico indirecto nos encontramos ante una de las máximas expresiones de la concepción espiritualista de la causa. Se trata, pues, de un negocio en el que habrá unos efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado y unos llamados efectos

⁵³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia, p. 25.

indirectos que se identifican con la intención final o resultado buscado por los contratantes.

Por lo tanto, señala DE CASTRO⁵⁴, que en estos casos lo que se está haciendo es vaciar de contenido la causa del contrato, para dejarla reducida a una pura fórmula.

En estos casos, la ilicitud de la causa determinaría la nulidad del negocio, por exceder de los límites de la tutela de la autonomía de la voluntad, al incluir una cláusula contraria a las leyes y las buenas costumbres, y en tanto sirviese para perseguir un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, podría llegar a conceptuarse como un instrumento en fraude de ley.

Este negocio jurídico indirecto, tendría difícil acogida en nuestro ordenación jurídica mexicana, ello debido a la intrascendencia de los motivos, si la causa del negocio existe y es lícita, lo anterior, aun atendiendo a la teoría de la espiritualidad, anteriormente referida, ya que no tiene sentido centralizar los motivos en un dato determinante para fundar una “causa forzada”, siempre que se realice la causa típica del contrato, por lo que, en términos de la regulación civilista vigente hoy en día, la motivación última por la que el negocio se ha concluido debe entenderse irrelevante.

Por ello, hoy en día la doctrina internacional asume mayoritariamente, que las referencias al negocio jurídico indirecto tiene trascendencia, cuando mucho, en el plano puramente descriptivo, como una especie de los negocios jurídicos anómalos, pero se trata de un concepto que carece, desde la perspectiva de la causa contractual de contenido propio.

b. El negocio fiduciario

GARCÍA NOVOA define al negocio fiduciario como: “El negocio unitario con una propia y peculiar causa –*la causa fiduciae*– la cual en realidad es una causa, más débil que la normal del negocio utilizado. Por eso, el rasgo más característico del

⁵⁴ DE CASTRO, F., Op. Cit. p.443

negocio fiduciario, es una desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que las partes pretenden alcanzar.^{55,}

La teoría del negocio fiduciario ha girado tradicionalmente en torno a la distinción entre fiducia *cum amico* y fiducia *cum creditore*. A través de la primera el negocio tiene por objeto que el fiduciario, utilice la cosa o el derecho, mediante la asignación para la finalidad que ambos –fideicomitente y fiduciario- pactaron, con la obligación de retransmitirlo al fideicomitente o a un tercero –fideicomisario- cuando se hubiere cumplido la finalidad prevista. En la fiducia *cum creditore* existe una transmisión de bienes a favor de un fiduciario, dotando a dicha transmisión de una finalidad de garantía de una obligación o préstamo.

Entre las muchas cuestiones con cierta trascendencia práctica que suscita el negocio fiduciario, destaca sobre todo la clase de adquisición que lleva a cabo el fiduciario, es decir, si con la misma, puede disponer o no de la cosa entregada.

Así, se ha explicado tradicionalmente que la transmisión del bien tiene efecto real, y la obligación de restitución del bien, efecto personal, postulado el cual es conocido como la teoría del doble efecto, situación que, en principio, supondría la existencia de una verdadera adquisición a favor del fiduciario y una obligación de devolver lo adquirido, y consiguientemente una imposibilidad de disponer de la cosa adquirida, por parte del fiduciario.

La idea de que a través del negocio fiduciario se formaliza una adquisición “aparente”, dio pie al intento de identificar el negocio fiduciario, como el negocio simulado, y así lo ha hecho alguna sentencia del Tribunal Superior español⁵⁶. Ahora bien, aunque en la utilización práctica del negocio fiduciario no suele haber verdadera voluntad ni siquiera de provocar esos efectos más débiles, sino lo que cabría denominar una “apariencia de fiducia” que equipararía el negocio fiduciario con el simulado, lo cierto es que, en su configuración teórica, el negocio fiduciario es un negocio real y no aparente, traslativo de dominio, con efectos frente a terceros y no simulado.

⁵⁵ GRACIA NOVOA, César, Op. Cit. 58

⁵⁶ ídem, p. 60

DE CASTRO, enfoca el estudio del negocio fiduciario formulando tres interrogantes: ¿es válida la transmisión fiduciaria?, ¿qué alcance tiene la titularidad del fiduciario?, ¿qué facultades conserva el fiduciante?. Al efecto examina y desestima la teoría del doble efecto, y también aunque con menos énfasis *cum amico* la teoría del desdoblamiento de la propiedad y concluye afirmando que: “se siga utilizando el término de propiedad formal o se prefiera el de titularidad fiduciaria para la condición jurídica del fiduciario, lo que importa es destacar que conforme al sistema jurídico español, ella no se puede basar en lo que aparece como un negocio transmisor de la propiedad (la venta simulada), sino que descansa y únicamente en el pacto fiduciario subyacente (mandato o garantía de préstamo disimulable”... y añade en referencia a la fiducia *cum amico* “...la determinación de la naturaleza de esta titularidad es la que ofrece menos dificultades. Basada en una relación de mandato o en un poder de representación, la dependencia del fiduciario hacía el fiduciante se manifiesta de modo tan evidente... es indudable que el fiduciante no deja de ser propietario de la cosa confiada y puesta a nombre del amigo...”, y que en relación a la fiducia *cum creditore* “...el fiduciario no adquiere la propiedad de la cosa confiada, esta sigue siendo propiedad del fiduciante, aunque con la carga de haberla dejado en garantía al fiduciario que queda en apariencia como su dueño...”⁵⁷

La doctrina de DE CASTRO tiene evidentes repercusiones tributarias respecto de la titularidad de rentas procedentes de los bienes objeto de la fiducia y la manifestación de ganancias o pérdidas patrimoniales en las transmisiones fiduciarias.

Si nos fijamos en la delgada línea, que la doctrina civil traza para diferenciar al negocio simulado y los otros negocios anómalos –indirecto fiduciario- e inclusive de la institución del fraude de ley, nos encontramos con que el criterio distintivo es el mismo, sin embargo, sólo en el negocio simulado y no en las otras categorías, las partes no quieren realmente el negocio o contrato que conciertan.

En suma, las modalidades del negocio indirecto y el negocio fiduciario tiene una incidencia muchísimo menor que las categorías de la simulación o negocio simulado, abuso del derecho o abuso de las formas jurídicas y el fraude a la ley.

⁵⁷ DE CASTRO, F., Op. Cit. p.441

3. Fraude a la Ley

La idea del fraude a la ley tuvo aceptación particularmente en Francia y España en donde gozó de gran predominio. La ciencia francesa y española apoyándose en un antiguo aforismo: *fraus omnia corrumpit*, ha sentado la tesis de que toda exclusión fraudulenta de un precepto jurídico sobre la base de una conexión sobre el Derecho, es ineficaz, y que en todo caso debe aplicarse, por lo tanto, el precepto que se trató de eludir.

La doctrina del fraude a la ley tiene abolengo romano expresado en el adagio: *“contra legem facit, is qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui, salvis verbis legis, sententiam eius circumvenit”*⁵⁸

En general, todo fraude supone la realización de un acto intencional, eludiendo una disposición legal o un convenio, desconociendo un derecho ajeno o perjudicando a un tercero. Desde el punto de vista penal, el fraude supone siempre la mala fe, desde el punto de vista del Derecho Civil, puede considerarse como fraudulento todo acto jurídico que aun cuando válido en sí mismo, se otorgue con la finalidad de evitar la aplicación de una disposición legal.

En el campo del Derecho Internacional, la noción del fraude a la ley persigue sancionar los casos en los cuales las partes han obtenido indebidamente un elemento de conexión con un ordenamiento jurídico que no es el que normalmente les corresponde, con el fin de eludir el cumplimiento de determinadas disposiciones de su propia legislación o de acogerse a disposiciones más favorables de una legislación extranjera.

El fraude puede darse también en materia contractual, al escoger las partes un elemento de conexión ajeno a la esencia del contrato. En los Estados Unidos hay decisiones jurídicas sobre los contratos usurarios que las partes hacen depender de la legislación de un Estado que autoriza un tipo de interés más alto que en el Estado cuya ley se trata de evadir. La sanción del fraude a la ley supone siempre una

⁵⁸ Traducción libre pero literal: Lo hace en contra de la ley, el que hace lo que prohíbe la ley, pero en el fraude, que, sin alterar las palabras de la ley, su resultado es extralimitado.

restricción a la autonomía de la voluntad, tanto en la contratación como en otros supuestos.

Si buscamos el sustrato más básico de la figura del fraude a la ley, este radicaría en la idea de *fraus legis* que en sus orígenes del Derecho Romano empezó por significar “daño” para evolucionar semánticamente hasta adquirir el concepto de engaño.⁵⁹ La idea del *fraus legis* va avanzando en su significado a lo largo del tiempo para consolidarse como una categoría jurídica. De manera que podemos considerar al fraude a la ley como una noción de derecho, pues sería uno de esos conceptos que integran el instrumental analítico y ordenador de que disponen los juristas y que está formado por categorías dogmáticas con validez en la mayor parte de los ordenamientos del mundo.

DE CASTRO citado por Carlos Palao Taboada,⁶⁰ define a la institución del fraude a la ley, como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma con distinta finalidad.”

De esta manera, en cuanto a noción de derecho o categoría, el concepto fraude a la ley tributaria, coincide al menos en su denominación con la definición que se da al instituto del fraude a la ley en el Derecho Civil, podríamos entender que nos encontramos ante un concepto jurídico de los denominados auténticos, es decir, ante uno de esos conceptos emanados en el ámbito del Derecho Civil que tiene pretensión expansiva y que precisamente por eso, acaban convirtiéndose en nociones de la Teoría General del Derecho.

a. El ordenamiento privado y la función del fraude a la ley

Puede resultar una paradoja buscar la significación terminológica del concepto fraude, que de por sí tantos problemas semánticos plantea en el derecho civil, donde precisamente se refiere al fraude con una sorprendente multiplicidad de significados, como por ejemplo: “dolo”, “daño”, “engaño”, “abuso”, por mencionar sólo algunos.

⁵⁹ García Novoa en su libro la Cláusula antielusiva cita a Gorjon Valenzuela, quién según el primer caso de fraude a la ley que aparece en las fuentes romanas es el de Licinio Estolón, que en el año 357 emancipó a su propio hijo transmitiéndole la cantidad de terreno que excedía del límite de lo prohibido por su propia ley

⁶⁰ PALAO TABOADA, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, p. 21.

En nuestra línea de valorar la verdadera esencia del fraude a la ley tributaria, procede mencionar de manera sucinta, aquellas características del ordenamiento jurídico-privado que más pueden influir en la existencia del concepto civil del fraude de ley, para, a continuación, poner en relación esas características con las propias del ordenamiento fiscal, y así concluir si el concepto civil de fraude a la ley, puede aplicarse a la materia tributaria.

El ordenamiento civil tiene en la relevancia de la autonomía privada uno de sus principales signos distintivos, la autonomía privada o autonomía de la voluntad, puede entenderse como el poder que el derecho confiere a la persona, para regular su esfera jurídica de acuerdo con sus particulares intereses. Esto es, en la misma medida en que el ordenamiento atribuye a los entes públicos potestades para regular o aplicar el Derecho en función de intereses públicos, también reconoce un ámbito de regulación para los particulares que se regirá en función de criterios de interés privado.

El reconocimiento y protección de la autonomía privada es consecuencia de la organización económica de cada país, en cada momento de su historia, y se materializa en principios como libertad económica, con las consiguientes reglas de libertad de contratación, libertad de mercado, libertad de empresa y libre concurrencia económica, en suma, ello quiere decir que la producción, intercambio y contratación de bienes y servicios se realiza por los particulares de acuerdo con su voluntad, aceptándose una espontánea dinámica de la sociedad que el estado no impide.

Así, una expresión de dicha autonomía de la voluntad encuentra su regulación en los artículos 1831 y 1839 del Código Civil Federal, según el cual las partes pueden convenir y establecer en los contratos, las cláusulas que crean convenientes, siempre y cuando estas no sean contrarias a las leyes, al orden público y las buenas costumbres. En la medida en que se reconoce a la voluntad un amplio poder regulador, la autonomía de la voluntad se manifiesta en este punto, en la llamada autorregulación, que abarca la posibilidad de optar por las formas jurídicas que las partes estimen convenientes.

El tipo de norma que, en virtud de este importante peso de la autonomía de la voluntad, configura el ordenamiento privado es la norma dispositiva, el ejemplo más palpable de las normas dispositivas son la llamadas normas permisivas, puesto que son las que mejor se adecuan a las exigencias de autorregulación. En el orden jurídico-económico, la zona de lo permisivo y lo dispositivo es incomparablemente más extensa que la de lo imperativo, pero como se vio, las reglas básicas del contrato no están integradas exclusivamente por normas de permisibilidad ya que la presencia de normas imperativas inderogables -la ley, el orden público, las buenas costumbres- son también, parte sustancial del régimen tradicional del contrato o acuerdo de voluntades.

En suma, en el ordenamiento civil prevalecen las normas dispositivas y, en especial, las permisivas, pero existe un núcleo importante de disposiciones imperativas, de las que depende la validez del negocio jurídico y que son susceptibles de violación o transgresión. La permeabilidad constante entre disposiciones permisivas y *ius cogens* hace que el incumplimiento de este último pueda llevarse a cabo por medio de la pura y simple transgresión, pero también sirviéndose de la propia libertad contractual, este riesgo es lo que permite legitimar la figura *iusprivatista* del fraude a la ley.

El fraude a la ley, como medida o mecanismo de salvaguarda del Derecho objetivo, está integrado por tres notas distintivas, que resumidamente son las siguientes:

1. En primer lugar, la obtención de un resultado prohibido por el orden jurídico o contrario a él.
2. En segundo lugar, que ese resultado se logre al amparo del texto de una norma -norma de cobertura-.
3. En tercer lugar que este modo de actuar del particular tenga como consecuencia la aplicación de la norma defraudada.

Así, en primer lugar para encontrarnos ante un supuesto de fraude de ley, resulta imprescindible que se persiga un resultado prohibido o contrario al ordenamiento, y que ese resultado prohibido se busque eludiendo una norma

susceptible de ser transgredida, es decir una norma que establezca una prohibición o mandato. El fraude a la ley, por lo tanto, incluirá siempre una norma defraudada, que habrá de ser una norma imperativa.

El fraude a la ley se referirá, por tanto, a normas que establecen mandatos u obligaciones generales o ligados a ciertos hechos o comportamientos, es decir, el obligado por el mandato de la norma imperativa o prohibitiva, debe serlo ya en el momento de intentar, por medio de la realización de un acto o negocio en fraude, eludir el mandato, no así cuando su situación de obligado dependa de una incidencia que se determinará a partir del negocio o acto, en tanto ese acto o negocio sea presupuesto de la obligación.

Así pues, parece que, de acuerdo con estos primeros datos, el fraude de ley sólo será conceptualmente posible respecto a normas imperativas, a través de las que se tutelaría un interés social que puede llegar a ser burlado mediante una supuesta transgresión indirecta.

Es importante precisar, que son normas imperativas, en primer término las que prohíben una determinada conducta, pudiendo hacerlo directamente, ligando ese incumplimiento a una sanción o indirectamente atendiendo al fin para el cual fueron creadas; o por otra parte, pueden ser normas de imposición de sanciones, pues toda norma sancionadora implícitamente está prohibiendo la conducta tipificada, aunque respecto de estas últimas, en sentido estricto, solo nos van a interesar las disposiciones prohibitivas que las mismas contienen de modo implícito, en tanto que las normas que establecen sanciones, no pueden ser objeto de fraude de ley, ya que, ni contemplan resultados, sino conductas, ni pueden ser vulneradas en forma indirecta, sino incurriendo en la conducta tipificada.

Por otro lado, y por lo que hace a la norma de cobertura, y como lo señala García Novoa⁶¹ “en el fraude a la ley, el resultado prohibido o ilegal no se obtiene por las vías ordinarias, esto es, la violación directa de la norma -incumplimiento de la prohibición o mandato-, por el contrario, se recurre a la paradójica denominación que se ha asignado al fraude, de transgresión o “violación indirecta” de la norma,

⁶¹ GRACIA NOVOA, César, La cláusula antielusiva en la nueva LGT, p. 46

entendiéndose esta como el equivalente al que se consigue con su violación o incumplimiento, pero buscarlo realizando un comportamiento distinto al previsto en la norma imperativa, con lo que se consigue un objetivo similar al prohibido, se trata por tanto de buscar ese objetivo al amparo de otra norma.”

Así, el llamado “amparo” presupone que con la norma de cobertura, se va a lograr un resultado similar al que se lograría con la norma eludida, la cobertura significa, que las disposiciones del ordenamiento amparan una pluralidad de fines o resultados, o que los distintos tipos permiten llegar a resultados diferentes.

Pero el amparo que se busca en otra norma, será un amparo aparente, puesto que tal amparo se persigue con la intención de obtener una finalidad distinta a la que es propia de esa norma.

Si la norma a que se acogiese el particular protegiera realmente el fin querido por el sujeto, no estaríamos frente a un fraude a la ley, sino ante un conflicto de normas; por lo tanto, sólo forzando una norma es posible consumir ese amparo aparente, para obtener un resultado que reúne dos requisitos: no es el propio de la norma en cuestión y, al tiempo, es un resultado que merece un rechazo del ordenamiento por estar expresamente prohibido o por suponer un incumplimiento de un mandato u obligación, pero evitando que la norma que impone la prohibición resulte aplicable.

Por último, y por lo que hacer al tercer elemento relativo a la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir, cuando se reúnan los elementos que acrediten la existencia del fraude a la ley, esa será precisamente la consecuencia, aplicar la norma eludida al negocio jurídico.

Esto es, la reacción del ordenamiento no puede ser otra que desconocer ese acto, ratificando la inoperatividad de la disposición violada, con la consecuencia de su incumplimiento ineludible. “En este sentido, resulta arquetípico el contenido del artículo 1334 del Código Civil Italiano, del que se desprende que, aunque la sanción para todo contrato estipulado para eludir la norma imperativa es la nulidad, en el caso

del *frode* dicha “sanción” no puede ser otra que la simple irrelevancia fiscal del acto elusivo.”⁶²

En esta medida, la irrelevancia del acto o negocio concluido en fraude a la ley, prevé la posibilidad de la debida aplicación de la norma pretendidamente defraudada; es decir, ante el conflicto de normas, entre una norma dispositiva -la de cobertura- y una norma imperativa -la defraudada- el mismo se resuelve restableciendo la observancia de ésta última, y por tanto, tratando al acto fraudulento, como un acto inexistente, no se trata por tanto de aplicar la analogía, sino que ante dicha inexistencia, procede la aplicación de la norma que se trató de eludir.

b. La compatibilidad del concepto civil de fraude a la ley en materia tributaria

Sentadas las bases de las características del concepto general de fraude a la ley, procede analizar si dicha institución puede resultar aplicable al ámbito tributario, sobre todo, atendiendo a la naturaleza distinta de ambas ramas del derecho, una de naturaleza privada y la otra de naturaleza pública.

Aunque históricamente puede apreciarse una diferente evolución de las normas civiles y las tributarias, la esencia de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza de los particulares hacia el Estado.

Ello les imprime una estructura peculiar, en la medida que impone que las normas tributarias que articulan esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de imposición de conductas, disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, inclusive por encima de la voluntad de los particulares. El derecho tributario es un orden querido e impuesto por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, es decir, el modelo deóntico del Derecho Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto de dar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria.

⁶² GARCÍA NOVOA, César, op. cit., p. 49

Por el contrario, la dimensión en la que opera el Derecho Civil, es previa a la decisión legislativa de intervenir que caracteriza al Tributario, será un orden compuesto, fundamentalmente, por normas dispositivas o permisivas, que facultan a las partes para configurar sus relaciones jurídicas, dentro de ciertos límites. El Derecho Civil es un orden de permisividad, en cuanto las normas dispositivas permiten el desplazamiento de su eficacia por la autonomía privada, esta última limitada por un núcleo excepcional de normas imperativas, cuya existencia es indispensable para que funcione el orden de Derecho.

En suma, como consecuencia de este diferente diseño normativo, la autonomía privada actuará de manera radicalmente diferente en uno y otro orden jurídico, sentadas estas diferencias procederemos a analizar la aplicabilidad de la figura del fraude a la ley a la materia fiscal.

Al ser las normas tributarias, normas de imposición de conductas, que toman como base la realización del presupuesto del tributo -hecho imponible, el cual, será necesariamente un comportamiento del particular con relevancia económica.

Precisamente porque la norma tributaria determina la imposición de una conducta de hacer sobre la base de hechos económicamente relevantes y tipificados por el legislador, y porque la realización de esos hechos está inspirada en una regla de autonomía privada, el Derecho Tributario es un ordenamiento que opera a partir de una contingencia: la libre realización de los presupuestos de hecho por los particulares en función de su libertad económica.

Sólo a partir de ese momento, la conducta prevista, abstracta e hipotéticamente, se hace exigible y sólo a partir de aquí opera la prohibición implícita del comportamiento contrario al mandato o consistente en su incumplimiento. Desde que se realice el presupuesto de hecho, el incumplimiento será jurídicamente posible y podrá imponerse una sanción, si la misma está prevista para garantizar la juridicidad del mandato.

Por otra parte, la norma fiscal califica como una norma de injerencia, es decir, aquella norma que prevé intervenciones en la esfera personal o patrimonial de los

gobernados, por tanto, la normas fiscales participan, junto con normas sancionadoras de lo que la doctrina alemana ha llamado: “actos soberanos de limitación de libertad”; consecuencia de esta característica, es trascendental el papel que en el ordenamiento fiscal juega el principio de tipicidad, constituyéndose éste último como derivación directa de la seguridad jurídica .

La tipicidad como signo distintivo del ordenamiento tributario, lo caracteriza como un ordenamiento consistente en un sistema taxativo de creación de obligaciones públicas de dar, donde no hay mas obligaciones que las previstas en ese ordenamiento, acarreando consecuencias tales como la incompatibilidad con la analogía.

Como consecuencia del trascendente peso de la tipicidad en el ordenamiento tributario, no debe admitirse, al menos con la normalidad con que puede llegar admitirse en ordenamientos como el civil, la analogía en cuanto a aplicación de una norma fiscal a supuestos distintos de los expresamente previstos en ella, aunque entre los mismos exista una relación de semejanza.

En razón de dichas características, se antoja difícil aceptar la aplicabilidad de la institución del fraude a ley, en su concepción pura, a la materia fiscal, por la siguientes consideraciones.

En primer lugar y por lo que hace al elemento consistente en la existencia de un resultado prohibido como objeto del fraude, se tendría que partir del principio de pretender gravar comportamientos realizados en fraude a la ley tributaria, como si fueran los hechos imponibles tipificados en la ley eludida, presupuesto que permitiría la realización de un hecho no tipificado como un hecho imponible, es decir, el gobernado no ha actualizado la hipótesis de incidencia, lo que significa que ha evitado la incidencia de la norma tributaria, situación que implicaría que al no haber hipótesis de incidencia, no hay mandato ni obligación infringida, ni, por tanto, un comportamiento prohibido por el ordenamiento o contrario a él. Y, como hemos visto, el fraude de ley civil supone eludir un mandato o prohibición, que, como tal, ha de

existir en el instante en que la elusión se intenta por medio de la realización de un acto o un negocio en fraude.

Por lo que hace al segundo de los elementos, consistente en la relación norma de cobertura y norma defraudada, entendida esta como la norma a que se acogen los particulares para eludir la norma imperativa, a través de la realización de un determinado acto hecho para lograr un resultado prohibido, por contrario a dicha norma imperativa, ello implica necesariamente que en los hechos, hasta cierto punto, se realizan los supuestos fácticos relativos a las dos normas en cuestión, situación que en la materia tributaria no se adecuaría, ya que esta situación solo pudiera entenderse aplicable bajo la premisa relativa a que los actos o hechos han de llevarse a cabo amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad.

Es decir, el fraude de ley tributaria podría darse cuando el particular se acoge a un hecho no previsto como hecho imponible, o gravado en menor medida, en cuyo caso estaríamos frente a un hecho equivalente al imponible. Lo que significa que es posible, y además será el caso más frecuente en la práctica, que a lo que se acoja el particular sea a la falta de norma, es decir, a un hecho o negocio no expresamente contemplado como hecho imponible de un tributo o como presupuesto de cualquier otra obligación tributaria, confirmándose la incompatibilidad, en su concepción pura, del fraude civil y el fraude tributario.

Aunado a lo anterior, la utilización de la norma de cobertura, es decir, la que dispone ese menor gravamen o simplemente la ausencia de gravamen no implicaría una violación directa o indirecta a la norma eludida -norma defraudada-. Es decir, en materia tributaria, se evita un hecho imponible, por lo que el contribuyente se mueve siempre fuera del ámbito de incidencia de la norma defraudada, siendo que en el fraude civil, como se dijo, al lograrse el resultado prohibido, en cierta medida, se realiza el presupuesto de la norma defraudada.

Por último y por lo que hace al tercero de los elementos, relativo a la aplicación de la norma defraudada, tampoco se cumpliría, ya que se insiste, no cobraría aplicación la hipótesis de incidencia, por lo que al llevar a cabo la aplicación de esa

norma, se estaría utilizando una aplicación extensiva o analógica a un supuesto no regulado de manera directa.

Esto es así, ya que en el fraude a la ley civil existe un conflicto o contraposición entre dos normas: una permisiva que es en la que se ampara el particular, y la otra prohibitiva, de donde abre la posibilidad de que los poderes públicos intervengan para evitar la consumación de un resultado prohibido, restaurando la vigencia del ordenamiento jurídico mediante la aplicación de la norma defraudada, por lo tanto en el fraude civil, no se reúne el elemento subjetivo relevante en el fraude a la ley fiscal consistente en el ánimo de eludir el pago del tributo.

Situación contraria ocurre con el fraude a la ley fiscal, ya que no existiría el conflicto de normas anteriormente descrito, puesto que no puede haber prohibición, ya que al no haberse producido ninguna incidencia de la norma defraudada, no ha surgido tampoco ningún mandato susceptible de provocar en el particular un resultado contrario al ordenamiento jurídico.

Precisamente la aparente aplicación analógica sea lo que resulta más escandaloso al momento de hablar de la figura del fraude a la ley tributaria, máxime que sobre el tema existe pronunciamiento por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a su inaplicabilidad a la materia fiscal⁶³, no obstante lo anterior es pertinente señalar que en la legislación española la primer cláusula antiabuso fue precisamente la del fraude a la ley, y a pesar de que en los ordenamientos tributarios españoles se encuentra proscrita la analogía, con la incorporación del fraude a la ley y con el propósito de darle operatividad a la misma, también se incorporó el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963, como una salvedad a la aplicación analógica, el cual establecía que era procedente la aplicación analógica cuando:

- Los negocios, actos o hechos determinan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible

⁶³ Al respecto la Máximo Tribunal emitió la tesis de jurisprudencia Tesis: 2a./J. 26/2006 cuyo rubro reza: INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

- Los referidos negocios, actos o hechos se hayan realizado con el propósito de eludir el pago del tributo
- Los citados negocios, actos o hechos se hayan realizado al amparo de normas dictadas con distinta finalidad de la de permitir hechos no gravosos.

Por lo tanto, mediante dicha salvedad se daba cabida a la aplicación analógica en principio prohibida.

En virtud de las consideración alcanzadas, se puede concluir que la figura del fraude a la ley concebida en regulación original no cobra aplicación directa a la materia fiscal, no obstante ello, es una práctica común por parte del legislador incorporar instituciones del derecho privado a la materia fiscal adecuándolas en su aplicación, aun cuando con ello se distorsione su naturaleza pura, sino véase el caso español, en donde inclusive se incorporaron normas que permitieron en ese caso exclusivo la aplicación analógica, razón por la cual no se descarta la posibilidad de estatuir la figura del fraude a la ley como cláusula general antielusiva.

No obstante todo lo anterior, no se puede pasar por alto que en la aplicación de la figura del fraude a la ley tributaria y cualquiera que fuese la interpretación correcta y atendiendo a su finalidad consistente en evitar que, mediante determinados actos o negocios jurídicos el sujeto pasivo pueda vulnerar la norma tributaria, debe concluirse ese propósito de eludir el pago del tributo es precisamente lo que la distingue de la pura economía de opción, entendida esta como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas, dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de una ventaja adicional respecto de las otras; en la economía de opción el sujeto pasivo no efectúa maniobra alguna de elusión nota distintiva de la figura en análisis, por lo que en esos casos habría que acudir a la intención de los sujetos como elemento determinante.

4. La simulación

Etimológicamente, simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es. Simulación significa la acción de simular, la alteración aparente de la causa, la índole o el objetivo verdadero de un acto o contrato.

FERRARA F. citado por CASCAREJO SÁNCHEZ, define la simulación negocial como “la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de común acuerdo entre las partes contratantes, para producir con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”⁶⁴

Para DE CASTRO Y BRAVO, también citado por CASCAREJO SÁNCHEZ, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio normal otro propósito negocial; ya sea éste contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio jurídico (simulación relativa). En el primer supuesto la declaración falsa encubre la carencia de causa (*colorem habet, substantiam vero nullam*), mientras que en el segundo supuesto, la declaración falsa encubre otro negocio, este último con causa verdadera (*colorem habet, substantiam vero alternam*).⁶⁵

a. El contenido de la simulación

El engaño, como signo distintivo de esta figura, implica necesariamente provocar en un tercero, como pueden ser las autoridades fiscales o la sociedad misma, la creencia de que sucedió algo distinto a lo que en realidad sucedió entre las partes. Es decir, la simulación pretende hacer ver o presentar algo que ocurrió de manera diferente, o bien algo que no ocurrió, con el fin directo o inmediato de engañar a terceros.

⁶⁴ CASCAREJO SÁNCHEZ, Ma. Ángeles, Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación, p. 18

⁶⁵ *Ibidem*.

Los requisitos esenciales para la validez de los contratos –negocios jurídicos– son el consentimiento de las partes, el objeto y la causa de la obligación que se establezca.

Durante muchos años la doctrina entendió que la simulación era un vicio de la voluntad, al igual que el error, el dolo o la intimidación, debido a la divergencia consciente entre la voluntad exteriorizada y la interna o real, sin embargo hoy en día esa teoría no se sostiene, ello partiendo del hecho de que el acuerdo simulatorio, como propósito deliberado de encubrir, supone una voluntad real de engaño o simulación. Por ello, la doctrina mayoritaria actual, sitúa el vicio esencial del negocio simulado en la causa.

En México, las disposiciones fiscales no define el concepto de simulación sino que el mismo se encuentra contemplado por la legislación civil. Efectivamente el Código Civil Federal, en su artículo 2180 señala que: “Es simulado el acto que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.” El propio ordenamiento reconoce dos tipos de simulación, al señalar en su artículo 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.” En esta misma línea, el artículo 1282 señala los efectos entre estos tipos de simulación, al disponer: “La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierto el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.”

La doctrina de una u otra forma suele aceptar que en la simulación se presenta la siguiente estructura:

1. El acuerdo o concierto simulatorio –*consilium simulationis*–, es un acuerdo alcanzado entre las partes, con la finalidad de engañar que permanece oculto a terceros.

2. El motivo del encubrimiento –*causa simuationis*–, es decir, la intención disimulada sólo es conocida por quienes toman parte en el acuerdo simulatorio,

y puede ser la de crear la apariencia de un negocio al que realmente no se quiso dar vida o la de encubrir otro negocio que se desea disimular.

3. Lo simulado o ficticio, entendido como el producto formal ficticio del acuerdo simulatorio, vacío de contenido propio y carente de autonomía respecto de éste. Se trata pues, de la declaración de voluntad simulada que se exterioriza creando una apariencia frente a terceros. Se suele denominar “negocio disimulado”, aunque algunos autores opinan que quizás sea mas correcto denominarlo “lo ficticio” o “lo simulado”, ya que dada la invalidez absoluta o ineficacia estructural de la que está viciado, realmente no existe ningún negocio jurídico.

4. Eventualmente –caso de simulación relativa- un negocio disimulado.

De los elementos estructurales reseñados, resultan esenciales los que se contienen en punto primero, esto es el acuerdo o concierto simulatorio con el afán de engañar.

Es decir, atendiendo a la naturaleza de la simulación, las manifestaciones plasmadas en el contrato o negocio simulado no son queridas realmente por las partes. Por ello la simulación requiere la existencia de un previo acuerdo entre dos o más personas, por el que se emite una declaración de voluntad no real, para crear la apariencia de un acto o negocio jurídico que no existe o es distinto del llevado a cabo.

Se produce, pues, una divergencia consciente y deliberada por la partes y lo reflejado externamente en el negocio que se simula, este convenio suele ser verbal y su conocimiento queda circunscrito a las partes.

No parece posible entender que el engaño simulatorio pueda resultar de la mera negligencia, tampoco el mero error, aunque sea concurrente de las partes, puede concebirse como simulación, dado el carácter consciente de ésta.

La simulación supone un engaño malicioso mediante la creación de un artificio formal, meramente aparente.

Por otra parte, no son características definitorias de la simulación, la intención de dañar, ni la intención de violar un precepto legal. La finalidad del engaño no puede confundirse con la intención de dañar los derechos de terceros, normalmente se dará pero no es necesario, así por ejemplo, su finalidad podría ser únicamente evitar la notoriedad; tampoco se debe confundir la finalidad de engañar, con la intención de violar una norma legal, el fin realmente perseguido por las partes normalmente será ilegal o ilícito, pero puede ser también un fin lícito y legítimo.

Asimismo, como se dijo, la ocultación es inherente a la simulación, pero no definitoria de la misma, puesto que pueden darse algunos casos en que la ocultación sea totalmente legítima *v. gr.* la actuación por medio de mandatario que actúa en nombre propio, por ello la doctrina insiste en la importancia del acuerdo simulatorio, que supone la voluntad común de las partes, sobre el carácter meramente aparente de las declaraciones de voluntad que realizan.

Por otra parte, tal y como se deduce de la definición de simulación, ésta puede ser de dos tipos: absoluta o relativa

La simulación será absoluta cuando las partes se ponen de acuerdo para aparentar la realización de un negocio, pero su intención no es celebrar ninguno. En este caso, no existe negocio alguno, solamente apariencia del mismo.

La simulación será relativa cuando las partes realicen un negocio jurídico, pero aparenten haber celebrado otro distinto, en este caso existe un negocio realmente realizado pero que se disimula a la vista de terceros, y un negocio aparente.

En la simulación relativa, se pueden aparentar tan sólo algunos de los elementos o aspectos del contrato o negocio, sea el objeto –así un contrato de donación que oculte una compraventa-, las partes que intervienen –la utilización de un ente transparente-, o la condiciones del contrato o negocio –la falsedad del precio que figura en las facturas o escrituras-, estos serán los supuestos conocidos como simulación parcial. El grado de falsedad del negocio simulado, puede ser distinto al proyectarse sobre los distintos elementos del negocio o contrato, de tal forma que el

efecto negativo de la simulación que supone la validez de “lo real del negocio”, dependerá del carácter más o menos esencial del requisito o elemento alterado.

En esta tesitura, los efectos tratándose de la simulación absoluta serán la inexistencia del negocio jurídico y tratándose de la simulación relativa, será eficaz el negocio oculto o disimulado si este se apoya en una causa verdadera o lícita.

Ahora bien, en el derecho civil mexicano la declaratoria de simulación requiere de un pronunciamiento judicial, es decir, no existen en el derecho mexicano nulidades de pleno derecho, sino que se requiere someter al arbitrio judicial el negocio supuestamente simulado, para que éste mediante su función calificadora determine si hay o no simulación, así como si ésta es absoluta o relativa.

b. La simulación como cláusula antiabuso en la ley fiscal mexicana.

Dada la naturaleza de la figura de la simulación en su concepción civil, se antoja difícil su inclusión en la legislación fiscal como combate a la elusión tributaria, lo anterior porque como ya se ha visto, la elusión tributaria parte de la premisa de realizar un acto o negocio lícito en principio, cuya finalidad es la de generar un ahorro fiscal, y en la simulación como también se vio, lleva como signo distintivo el uso del engaño.

Esta nota distintiva del engaño, equivale más, en el ámbito fiscal a la figura de la evasión tributaria, la cual constituye *per se* un delito con reproche penal, y no a la figura de la elusión, la cual se mueve dentro del ámbito de la economía de opción, de la autonomía de la voluntad.

Es decir, si partimos del supuesto de que el presente trabajo de investigación tiene como propósito el estudio de técnicas antielusivas, luego entonces, al hablar de engaño, estaríamos propiamente ante técnicas anti-evasión, las cuales escapan a los fines de este trabajo, además de que las mismas se combaten mediante la inclusión de tipos penales en la Ley.

No obstante lo anterior, la simulación ha sido utilizada como técnica antiabuso, en países como España y México.

Efectivamente, la Ley General Tributaria reguló la simulación en su artículo 16, al disponer que, en los actos o negocios en que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, la simulación será declarada por la Administración tributaria, con efectos únicamente en el ámbito fiscal, provocando una regularización con motivo de dicha declaratoria que dará lugar al pago de intereses y en su caso la sanción pertinente.

(i) Reforma 2007 –inclusión del artículo 213⁶⁶ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta-

Como se dijo, la legislación mexicana, específicamente Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1 de enero de 2008 –y que se mantiene en la legislación vigente a partir del 1 de enero de 2014–, otorgó una nueva facultad a las autoridades fiscales para determinar, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, la simulación de los actos jurídicos bajo ciertos supuestos y siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos de la propia ley.

La reforma efectuada al artículo 213⁶⁷ de la LISR podemos resumirla de la siguiente manera:

- a) Las autoridades fiscales podrán, por sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales.
- b) La determinación de la simulación tendrá que quedar fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el acto de determinación de su situación fiscal.
- c) La facultad de determinación de simulación fiscal “aparentemente” se limita a la determinación de ingresos para efectos de lo que la Ley denomina como regímenes fiscales preferentes y a las empresas multinacionales.
- d) La determinación de la simulación fiscal se limita a operaciones efectuadas entre partes relacionadas.

⁶⁶ Artículo 177 de la LISR vigente a partir del 1 de enero de 2014

⁶⁷ Artículo 177 de la LISR vigente a partir del 1 de enero de 2014.

e) En los actos jurídicos en los que exista simulación, el negocio gravado será el efectivamente realizado por las partes.

f) La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá: 1) identificar el acto simulado y el realmente celebrado; 2) cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación; 3) señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

g) Para probar la simulación, las autoridades fiscales podrán basarse en elementos presuncionales.

h) En los casos que se determine la simulación fiscal, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración informativa sobre ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes.

Es importante destacar que la legislación fiscal no define el término de simulación, por lo que debemos remitirnos a las disposiciones del derecho federal común. Las autoridades fiscales, cuando ejerzan sus facultades de comprobación, podrán, cumpliendo con los requisitos, determinar la existencia de simulación de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, lo que trae implícito que se presuma la intención de engañar por parte del contribuyente sujeto al ejercicio de sus facultades de comprobación.

Con base en esta reforma, la simulación de los actos jurídicos se determinará exclusivamente para efectos fiscales, por parte de las autoridades fiscales y sin la intervención de un órgano jurisdiccional, situación que desnaturaliza la figura de la simulación en su concepción civil, que como ya se vio, requiere de una declaración judicial.

Para probar la simulación de actos jurídicos la autoridad podrá basarse en la presunción como medio probatorio reconocido por el sistema legal: un razonamiento mediante el cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la probable existencia de otro desconocido.

De considerar que existió simulación fiscal, las autoridades fiscales podrán determinar diferencias en el pago del impuesto sobre la renta al considerar que el acto gravado será el que ellas simularon.

El Código Fiscal de la Federación establece como delito de defraudación fiscal equiparada a la simulación de actos jurídicos en perjuicio del fisco federal.

Si bien la reforma al artículo 213 dispone que la determinación de la simulación de actos jurídicos únicamente tendrá efectos fiscales, pudiera darse el caso que dicha declaratoria en sede administrativa, tuviera incidencia en la decisión del Ministerio Público en la integración del delito de defraudación fiscal equiparada, en los casos en que la Procuraduría Fiscal de la Federación solicite acción penal.

Asimismo, se dice que la facultad de determinación de simulación fiscal “aparentemente” se limita a la determinación de ingresos para efectos de lo que la Ley denomina como regímenes fiscales preferentes y a las empresas multinacionales. Lo anterior en razón de que dicho procedimiento se encuentra regulado dentro del Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado “De regímenes fiscales preferentes y a las empresas multinacionales”, sin embargo la redacción es confusa, ya que la misma señala: “Para los efectos de este Título -título VI- y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país” siendo que en esta última parte de la oración pudiera entenderse que la declaratoria de simulación resulta aplicable a los demás apartados de la Ley que regulan los ingresos que tiene su fuente en territorio nacional, a saber el Título II de las Personas Morales y el Título IV de las Personas Físicas.

Ante la interpretación, hay quienes sostienen que estamos frente a una cláusula antielusión general y no específica, sin embargo la ubicación de dicha disposición genera confusiones justificadas, ya que de haberse querido incorporar una cláusula general, lo deseado hubiera sido que esta se incluyera en un apartado de generalidades aplicables a toda la ley y no en un apartado tan específico, sin embargo la moneda sigue en el aire, ya que a la fecha no se tiene noticia de su aplicación, ni de manera general, ni aplicable al Título sexto, es decir, a casi siete años de entrada en vigor esta reforma, las autoridades fiscales no han hecho uso de la misma y por ende no hay pronunciamiento de parte de los tribunales.

(ii) Reforma 2013 –artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

A propuesta del ejecutivo federal y como una reacción a una práctica común –*venta sofisticada de facturas*- en el proyecto de reforma al Código Fiscal de la Federación presentado ante el Congreso de la Unión en el año de 2013, se planteó la inclusión de una cláusula para combatir un esquema agresivo de evasión fiscal, mediante la adición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Como se dijo. La reforma tuvo por efecto combatir un esquema de simulación de operaciones, amparadas de forma jurídica, mediante la emisión de comprobantes fiscales digitales –CFDI’s- que satisfacen todos los requisitos de Ley, pero que en realidad detrás de los mismos no existe ningún servicio prestado, ni ningún bien enajenado, y que inclusive, generalmente las empresas que los expiden, fueron creadas con el único fin de incurrir en esa práctica, interponiendo terceras personas en su constitución sobre los cuales no existe preocupación alguna –por parte de los dueños de la operación- en que sean sujetos de una responsabilidad administrativa e inclusive penal.

En la exposición de motivos hecha por el Presidente de la República al presentar su propuesta de reformas al Código Fiscal de la Federación para 2014, señaló:

“...Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o “comisión” por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios –y no una elusión legal de la norma– a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país...”⁶⁸

Es claro que esta primera intención en cuanto a la publicación y difusión de los nombres y/o razones sociales de aquellos contribuyentes que la autoridad ha podido demostrar que expiden comprobantes amparando operaciones inexistentes, es con la intención de inhibir estas prácticas y a su vez combatir este esquema de tráfico de comprobantes y subsecuente aprovechamiento de efectos fiscales generados por estas operaciones inexistentes.

Y, como lo reconoce el propio texto de la exposición de motivos, no se trata de una cláusula antielusión, sino antisimulación, lo cual de suyo equivale a un ilícito tributario y a un injusto penal.

La adición planteada por el ejecutivo fue aprobada en sus términos, estableciendo al efecto un procedimiento de presunción de operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales cuando la autoridad detecte –aun sin ejercer facultades de comprobación- que el emisor de los comprobantes no cuenta con:

- a) Activos;
- b) Personal;
- c) Infraestructura; o
- d) Capacidad material

Ya sea de manera directa o indirecta para:

- a) Prestar los servicios; o
- b) Comercializar o entregar los bienes.

Pudiendo darse también dicha presunción de operaciones inexistentes, cuando los emisores de los comprobantes no se encontraren localizados.

Dicha cláusula antisimulación entró en vigor el 1 de enero de 2014, fecha a partir de la cual el Servicio de Administración Tributaria ha publicado, en las denominadas “listas negras”, alrededor de 800 contribuyentes en listas provisionales, de los cuales

⁶⁸ www.diputados.gob.mx

aproximadamente 230 se han ratificado mediante su inclusión en la lista definitiva –con todas las consecuencias legales que ello implica- y un promedio de 15 contribuyentes han sido desmarcados –desvirtuados- al acreditar que no son de ese tipo de contribuyentes.

Así, la evaluación a casi dos años de haber incursionado en cláusulas contra la simulación de operaciones, el análisis parece obvio, la autoridad administrativa ha hecho un uso indiscriminado de la misma, desnaturalizando su sentido y alcance para el que fue creada.

Se dice lo anterior, pues basta la simple revisión de cifras para conocer que la autoridad mantiene una postura rígida e intransigente respecto de los contribuyentes que publica, pues como muchos profesionistas de la materia lo han conocido en el ejercicio de su labor, las autoridades a todo tipo de servicios le han dado el enfoque de operaciones simuladas, practicando al efecto un cuestionario incriminatorio, desorbitado e imposible de satisfacer, el cual si a su juicio no fue respondido correctamente o no se presentó la documentación –que inclusive no existe- el contribuyente será catalogado como simulador de operaciones.

Esto es, la nula regulación del proceder de la autoridad en esta materia, y la falta de conocimiento y estudio del derecho comparado, ha originado la *satanización* de los servicios e intangibles, y, en unos casos también de los tangibles, perdiendo de vista cuestiones de logística particulares de las empresas y modelos de negocio, llegando inclusive al extremo de incluir como simuladores de operaciones a aquellos contribuyentes que han incurrido en una elusión y no en una simulación.

Así, la autoridad obrando como niño con juguete nuevo, y sin más límite que su exceso de autoridad, publica a diestra y siniestra a todo aquél contribuyente que estima –no prueba- no acredita la realidad en la prestación del servicio, acusando una evidente falta de juicio y una generalización de todas las operaciones “al mismo costal”.

Se dice lo anterior, debido a que el artículo en análisis no exige la obligación de forma inequívoca la simulación de la operación, pues inclusive permite que esa presunciones de operaciones inexistentes se realice aún sin ejercer facultades de comprobación, generando una absoluta inseguridad jurídica.

Inclusive, en un gran número de contribuyentes publicados, la autoridad asume una postura simplista, realizando la presunción de operaciones inexistentes a partir de los propios datos contenidos en las declaraciones, -como el hecho de que el contribuyente no haya manifestado activos o trabajadores-, ello a pesar de que tal como su nombre lo indica, las declaraciones fiscales únicamente tienen efectos declarativos y no constitutivos, originando así que una calificación de tal naturaleza parta de una presunción, es decir, llegando a una presunción a partir de otra presunción, aun cuando es de explorado derecho que las presuntivas deben estar sustentadas en un hecho probado –conocido- que permite llegar a otro desconocido.

Inclusive, según se advierte de la gaceta parlamentaria del 18 de febrero de 2014, fue presentada ante la cámara de diputados una iniciativa de reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, buscando precisamente generar mayor certidumbre jurídica en el gobernado, respecto de la aplicación de dicho procedimiento, señalando al efecto en la exposición⁶⁹ de motivos indicada:

Gaceta parlamentaria del 18 de febrero de 2014

Iniciativa

QUE REFORMA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A CARGO DEL DIPUTADO RICARDO MONREAL ÁVILA, DEL GRUPO PARLAMENTARIO DE MOVIMIENTO CIUDADANO

Ricardo Monreal Ávila, integrante de la LXII Legislatura del Congreso de la Unión y del Grupo Parlamentario de Movimiento Ciudadano, con fundamento en los artículos 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 6, fracción I, del Reglamento de la Cámara de Diputados, somete a consideración del pleno de esta asamblea iniciativa con proyecto de decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al tenor de la siguiente

Exposición de Motivos

Mejorar el esquema de control y fiscalización de las deducciones de los contribuyentes, es fundamental para lograr los objetivos de la política fiscal propuestos para que los beneficios y los objetivos planteados por el Estado mexicano se apliquen y se logren.

Este esquema debe desarrollarse en el marco de la legalidad y siempre buscando el beneficio de contribuyentes. Sin embargo las adiciones recientemente hechas al Código Fiscal de la Federación, no observan estos supuestos, pues resultan muy agresivos para las actividades de los contribuyentes, rayando incluso en el “terrorismo fiscal”.

⁶⁹ www.diputados.gob.mx

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) afirma que se han podido identificar patrones que están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, tales como; tener un objeto social muy amplio; comprobantes cuyo pago por operaciones consignadas es sólo un porcentaje sin proporción a las mismas; su personal no es idóneo o suficiente para las operaciones que especifican; sus ingresos no tienen proporción a las características del establecimiento; ingresos en el ejercicio casi idénticos a sus deducciones; prestan servicios y a la vez reciben servicios por los mismos montos, entre otros.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar; no sólo en el buzón del aludido, sino a través de la página de Internet del SAT, y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el comportamiento arriba indicado.

Es decir, el SAT funcionará como juez de las empresas, y sancionará poniendo en tela de juicio la legalidad en el funcionamiento de las empresas. Aun cuando posteriormente conceda audiencia, réplica y posterior corrección; este procedimiento resulta pernicioso para el desarrollo y el buen nombre de las empresas que sí cumplen con sus responsabilidades tributarias.

También el SAT puede imponer sanciones a las personas morales que pueden llegar a la disolución de una empresa, y cárcel para sus dueños cuando el fisco suponga irregularidades en alguna contingencia fiscal.

Además de violentar el secreto fiscal, el mecanismo contraviene el principio de presunción de inocencia, que afirma que toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad; pues transmite la obligación de demostrar inocencia a la parte acusada.

Derivado de lo anterior se somete a consideración de esta asamblea la siguiente iniciativa con proyecto de

Decreto que reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Único. Se **reforma** el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue⁷⁰:

...

Sin embargo, dicha propuesta, a pesar de su notable intención en pro de la seguridad jurídica y contra la arbitrariedad de la autoridad no fue aprobada.

⁷⁰ **Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte **de manera inequívoca** que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, **de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación**, con objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en fecha 26 de agosto del 2015, fijó su postura respecto de la constitucionalidad reclamada en un sinnúmero de amparos promovido por los contribuyentes publicados, en donde básicamente se argumentaba retroactividad de la ley, inseguridad jurídica y vulneración a la honra y divulgación de datos personales.

Sobre dicho tópico, la Corte determinó que el precepto no resultaba inconstitucional y por tanto el mismo no debía ser expulsado de la esfera jurídica de los gobernados, aún cuando este generará consecuencia sobre operaciones pasada, sentando al efecto tesis de jurisprudencia –engrose y tesis pendiente de publicarse a la fecha- cuyo sentido fue dado a conocer mediante un comunicado de prensa consultable en el www.scjn.gob.mx⁷¹

Por ello, el sustentante insiste, que las regulaciones contra la simulación no son la técnica idónea para combatir prácticas de elusión por las siguientes consideraciones:

⁷¹ No. 139/2015; México D.F., a 26 de agosto de 2015; ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA CONSTITUCIÓN: SEGUNDA SALA.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió cinco amparos en revisión, en los que se alegaba que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) violaba los siguientes derechos: audiencia, libertad de trabajo, protección de datos personales, principio de irretroactividad de la ley, presunción de inocencia, legalidad, y el artículo 22 constitucional por tratarse de una pena infamante y desproporcional.

La problemática fáctica detrás de estos asuntos consistió en que diversas empresas emitían comprobantes fiscales sin contar con el personal, ni con los activos para realizar las actividades económicas que justificaran su emisión.

El artículo 69-B del CFF señala, esencialmente, que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente emite comprobantes fiscales sin contar con los activos, ni con los medios para realizar operaciones que amparen tales comprobantes, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas. Aunado a esto, dicho precepto establece el procedimiento para probar la existencia de tales operaciones, los efectos que se darán en caso de que no se probare, y el procedimiento para que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por tales personas morales puedan acreditar que sí realizaron las operaciones que amparan los citados comprobantes, o en su caso, para corregir su situación fiscal.

En este orden, la Segunda Sala resolvió que el artículo 69-B no es violatorio de los derechos mencionados y que establece un procedimiento constitucionalmente válido para verificar si una empresa realiza este tipo de actos simulados. Después de un análisis acucioso, la Segunda Sala negó los amparos, en virtud de que no se violaban los derechos alegados. Los argumentos torales para llegar a esta conclusión fueron:

1. que tal artículo es una norma procedimental, por lo que puede ser aplicada en cualquier momento, de acuerdo con el artículo 6 del CCF.
2. que dicho precepto no altera o modifica situaciones de hecho pasadas, ya que el artículo busca verificar la realización de un hecho pasado sin eliminar los efectos que ya tenían los comprobantes fiscales o evidenciar una situación que no estaba presente desde un inicio, sin poder modificarla porque nunca existió la operación que pretendía amparar los comprobantes.
3. que dicho artículo respeta la garantía de audiencia, debido a que los afectados cuentan con un plazo para aportar pruebas para desvirtuar la presunción.
4. que no se viola el derecho de presunción de inocencia, al establecer una presunción no concluyente, ya que se pueden presentar pruebas en contrario.
5. que dicho artículo no vulnera el principio de proporcionalidad de los impuestos, en tanto no se trata de un impuesto.
6. que la propia legislación establece que la razón social o denominación social es un dato personal de carácter público, y no consiste en información confidencial que justifique su protección especial.
7. que el artículo impugnado no viola el derecho al trabajo, en virtud de que no impide el normal desarrollo de las actividades de la persona moral.
8. que la autoridad fiscal sólo tenía la obligación de respetar lo establecido por la norma, por lo que no se deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente y no se viola el principio de legalidad.

La simulación en el derecho tributario supone, la finalidad de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, fundamentalmente evitando mediante la apariencia creada tener por realizada el hecho imponible, ya que en otro caso la simulación sería irrelevante para efectos tributarios. Así ROSEMBUJ T. citado por CASCAREJO SÁNCHEZ nos dice: “La *causa simulationis* tributaria consiste en el incumplimiento intencional de la deuda tributaria válidamente originada, por la realización del hecho imponible. Es un medio predirigido a la evasión fiscal (...) Los actos y negocios simulados impiden que se desplieguen los efectos jurídicos del hecho imponible que corresponden al acuerdo de simulación efectivo y verdadero celebrado entre las partes. Simular en sentido enfático, es evadir, que no eludir, esquivando la aplicación de la norma tributaria.”⁷²

Como se vio, la simulación puede ser absoluta o relativa, por lo que hace a las legislaciones que han adoptado esta técnica antielusiva, se entiende que su aplicación se restringe a la simulación relativa, y no resulta aplicable la simulación absoluta, dado que se aplicaría el hecho imponible “en lo efectivamente realizado por las partes”, no obstante lo anterior, al hablar de simulación relativa, más bien se estaría en presencia de un negocio en fraude a la ley.

También cabe plantearse si es posible que la simulación afecte únicamente a alguno o algunos de los elementos del acto o negocio, ya que como se vio, cuando la falsedad afecta sólo a alguno de los elementos, los efectos de la misma varían atendiendo a la esencialidad del elemento afectado en la estructura del acto o negocio, esto implicaría que la corrección de dicha falsedad debería efectuarse por la Administración Tributaria, a través de la calificación o de la mera corrección de errores materiales, aritméticos o de hecho.

Así las cosas, la simulación relativa puede ser subjetiva, relativa o formal:

La simulación subjetiva debe entenderse como aquella que se refiere a los sujetos que intervienen en el acto o negocio jurídico mediante la interposición de personas, no obstante precisamente en esta calificación por parte de la autoridad se presenta la dificultad, ya que será necesario distinguir entre la interposición “real” de personas y la interposición “ficticia” de personas, siendo que sólo en éste último

⁷² CASCAREJO SÁNCHEZ, Ma. Ángeles, Op. Cit. p. 78

supuesto estaríamos en presencia de una simulación, ya que aún cuando la interposición “real” de personas puede acusar cierta opacidad, los efectos no deben ser los de una simulación.

La interposición ficticia supone que el intermediario ficticio interviene en la realización del negocio, pero los efectos del mismo se producen en la persona que promovió dicha interposición, en este caso, el sujeto interpuesto carece de subjetividad propia, ya que su voluntad está gobernada por otra que permanece oculta, este triángulo subjetivo conduce a señalar que el acuerdo simulatorio se realiza en las tres partes intervinientes, a saber, el contratante, el contratante aparente y el contratante efectivo, oculto tras el aparente.

Dado lo complejo de dicha calificación es que se critica a la simulación como técnica antiabuso, al respecto existe una resolución de los tribunales españoles –en donde sí existen precedentes sobre la aplicación de esta figura- los cuales resolvieron sobre la interposición real de sociedades creadas por deportistas de élite, en el asunto se dilucidaba sobre el tratamiento de los pagos realizados por un club de fútbol, por concepto de derechos de imagen, en donde el tribunal español calificó como mera apariencia la interposición de dichas entidades jurídicas, bajo el argumento de que se trata de sociedades cuyo único o principal accionista es el deportista dueño de la imagen.

Sin embargo, la doctrina española más calificada⁷³ critica encarnizadamente la aplicación de la simulación por parte del tribunal, ya que en el caso en cuestión la misma se justificaría en el caso de que la sociedad careciera de funcionamiento real y efectivo sirviendo únicamente de instrumento de evasión tributaria, ya que consideran que la libertad de empresa permite la libertad de formas de organización, aunque su motivación sea la del ahorro fiscal, por lo que su creación no puede significar en sí mismo un comportamiento ilegal, ni por ende una simulación, y en el caso de que la sociedad sea real y funcione, pero perjudique a la Hacienda Pública, lo que

⁷³ César García Novoa, Ma. De los Ángeles Cascarejo Sánchez, Eduardo Sanz Gadea, Rafael J. Sanz Gómez, por mencionar algunos.

procedería, señalan, sería acudir a la técnica del levantamiento del velo corporativo, pero no a la de la simulación.

Por otra parte y por lo referente a la simulación objetiva, en estos casos la falsedad afecta al contenido del acto o negocio jurídico realizado. En materia fiscal, habrá simulación objetiva generalmente en los negocios onerosos y conmutativos, en donde el engaño se sitúa en el equilibrio de prestaciones: ventas por debajo del precio, condiciones o circunstancias de pago inusualmente ventajosas, determinados préstamos sin interés o con un interés simbólico y plazo de reembolso inexistente, incongruente o dejado al arbitrio del prestatario, precios de transferencia inferiores a los de mercado, gastos o deudas sin realidad o desproporcionadas, renunciaciones anormalmente desinteresadas, por mencionar algunos; sin embargo, las dificultades para demostrar la efectiva insuficiencia de la contraprestación se antojaría difícil calificar a dicha operación como simulada, ya que la simulación no necesariamente requeriría la inexistencia de precio o contraprestación efectiva, sino que bastaría un desequilibrio conmutativo, lo que de suyo podría acarrear muchas injusticias.

Inclusive existen posicionamientos que rechazan taxativamente que el precio “vil o excesivo” pueda, por sí mismo, suponer efectos tributarios de simulación negocial, siempre que el mismo sea cierto y efectivo, pues afirman que la ocultación parcial del precio se corrige mediante otros mecanismos y no mediante la simulación, ya que ésta sólo tendría aplicación cuando el precio fuera inexistente y que con ello se acarrearía la simulación del negocio en sí mismo y no sólo de uno de sus elementos.

Por último, la denominada simulación formal ha suscitado dudas como categoría autónoma, ya que toda simulación supone la creación de una apariencia externa ficticia, por lo que afecta siempre a la denominación o a las formas, aunque estén desprovistas de un fundamento material justificante.

Así, el propósito de las partes será el determinante para establecer la figura negocial verdadera y sustancialmente concretada –inexistente en caso de simulación absoluta- con independencia de la denominación y de los ropajes formales que revistan, sin que en ningún caso se pueda convalidar lo simulado, pues ello

conculcaría el principio de buena fe y la falta de autorización de calificar como abuso de derecho, alentando la simulación en perjuicio de terceros.

En este orden de ideas, se considera que no es la solución mas viable al combate a la elusión el establecer cláusulas generales antiabuso basadas en la simulación, ya que existen elementos que no se adecuan con los negocios jurídicos a través de los cuales se busca un ahorro fiscal al amparo de una disposición lícita, lo que de suyo choca con la nota distintiva del engaño o de la inexistencia del negocio jurídico situación que suma a la dificultad de determinar la actitud dolosa de engañar a la autoridad.

c. Distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria.

Para los civilistas la distinción entre simulación y fraude a la ley es clara. La simulación consiste en ocultar bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito comercial diferente, este propósito puede ser el de no realizar ningún negocio jurídico o el de realizar otro negocio jurídico. Por el contrario, el fraude a la ley implica, por definición, una violación indirecta del ordenamiento jurídico.

CLAVERIA lo expresa de la siguiente manera: La diferencia respecto del negocio simulado (fiduciario o no) es, en principio, clara, pues, como sucede en el negocio indirecto, en el fraudulento no se persigue necesariamente engañar a terceros, para quienes puede resultar patente la simulación. Más bien en el acto en fraude a la ley se pretende burlar al ordenamiento, esquivar la intervención de sus aplicadores, especialmente los jueces.⁷⁴

Para LÓPEZ MOLINO la diferencia entre fraude a la ley y simulación se basa en una cuestión de prueba. Si el negocio se realizó con engaño y se logra demostrar, acreditar o probar la responsabilidad culposa de su agente, el negocio concertado podrá ser tenido como negocio simulado. Sí únicamente por el contrario, se concluye que con la realización de aquél se ha pretendido eludir el pago del tributo, buscando amparo en una norma de cobertura –distada (sic) con distinta finalidad, pero de efecto

⁷⁴ Cita tomada de: Medidas antielusión SANZ GADEA, Eduardo, p. 213

–equivalente- a la defraudada- el negocio habrá de ser declarado como ejecutado en fraude a la ley.⁷⁵

Por su parte CARLOS PALAO TABOADA, señala magistralmente al respecto: “En el fraude a la ley tributaria hay por tanto una no coincidencia, entre el fin perseguido y la forma jurídica adoptada. Y esto es lo que ha hecho pensar a algunos autores que hay en él una simulación. Pero entre ésta y el fraude hay una diferencia sustancial: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue; en el fraude a la ley tributaria hay un único negocio jurídico, en el que, sin embargo, existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia, que no se encubre mediante una apariencia jurídica.”⁷⁶

Así, la distinción entre fraude a la ley y la simulación se puede plantear sobre la base de los siguientes criterios:

- En función de si ha existido o no ocultamiento: en el caso del fraude de ley la conducta realizada no se enfrenta con la ley que pretende evitar y busca amparo en otras normas, pero no oculta ni disimula nada, mientras que la simulación no es un medio para eludir la ley sino para ocultar su violación
- Lo realmente querido por las partes: la simulación ataca directamente a la causa del negocio, de forma que el negocio simulado no se quiere, en cuanto tal, sino para ocultar el negocio disimulado, mientras que en el fraude de ley el negocio o negocios realizados son realmente queridos. En el fraude de ley el negocio celebrado no es aparente, sino realmente querido por las partes, mientras que el negocio simulado es una mera apariencia, una simple “pantalla”.

Pero estos conceptos no están exentos de problemas, así lo realmente querido -a parte de su dificultad práctica de prueba, dado que se refiere al ámbito interno de los partes, que en su caso se oculta, y que sólo puede vislumbrarse por medio de indicios- puede resultar difícil de concretar, ya que, en cierto modo, quien realiza un

⁷⁵ Cita tomada de: Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de la recaudación, CASCAREJO SÁNCHEZ, Ma. Ángeles, p. 57

⁷⁶ PALAO TABOADA, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, p. 26

negocio en fraude de ley de alguna manera no quiere el resultado típico del negocio utilizado, sino el resultado económico perseguido que es el normal de un negocio típico distinto.

Por su parte, en el ámbito tributario es frecuente que la simulación no se instrumente en la práctica, a través de un negocio jurídico, sino por varios actos o negocios dirigidos a aplicar una norma tributaria más favorable que la que le correspondería aplicar con el negocio jurídico normal o típico

Algunos autores entienden que la distinción es clara en la teoría y no puede simultáneamente ocurrir en el mismo negocio: se oculta o no se oculta, se quiere o no se quiere el negocio; aunque puede ser difícil su concreción en un caso concreto. Por su parte, algunos otros doctrinarios consideran que, ambas figuras pueden simultáneamente conjugarse en el mismo negocio y que no se trata de figuras incompatibles, así por ejemplo, señalan, se simula un hecho que supone un elemento necesario del presupuesto de hecho de la norma de cobertura. Además, estos negocios anómalos pueden instrumentarse utilizando varias operaciones, en las que pueden existir tantos negocios simulados como negocios en fraude de ley.

5. La Substancia sobre la forma

a. Interpretación y calificación.

La teoría de la sustancia sobre la forma, utilizada en algunos sistemas como el alemán o el americano, la cual inclusive trato de ser incorporada a la legislación mexicana en la propuesta presentada al Congreso en 2005 para reformar del artículo 5 del Código Tributario, tiene su sustento en dos premisas básicas que son: la interpretación y la calificación.

Por interpretación de la norma se entiende, la tarea concreta dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar, es decir, desentrañar el sentido de la norma, previo a su adecuación al caso concreto.

Históricamente, al Derecho Mexicano y en específico al Derecho Fiscal, le costó mucho trabajo superar la teoría de la interpretación estricta, ello en razón de lo

dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, según el cual las normas que se refieran a los elementos esenciales del tributo son de aplicación estricta, argumento bajo el cual los recalcitrantes defensores de esa teoría, llegaron a sostener que lo que en materia fiscal debía prevalecer era la interpretación literal o letrista.

Dicha confusión vino a ser resuelta por la Suprema Corte en el año de 2006⁷⁷, al señalar que en tratándose de interpretación de las normas tributarias puede ser utilizado cualquier método de interpretación reconocido por la ciencia jurídica a excepción de la analogía.

No obstante lo anterior, alguna corriente, con la cual coincido, sostenían que dicho debate resultaba estéril y carente de contenido, ya que no puede aceptarse como un método de interpretación al estricto, literal o gramatical, debido a que en dicho proceso no existe labor interpretativa *per se* y por muy clara que sea la norma siempre requiere de la labor del intérprete, lo anterior aunado al hecho de que el Código Fiscal en el artículo de mérito a lo que se refiere es a la aplicación estricta, es decir, una vez interpretada la norma –utilizando cualquier método de interpretación– procede la aplicación al caso concreto, y esta aplicación es la que deberá de ser estricta, es decir, no se admitirá una aplicación extensiva o analógica a situaciones no tipificadas por el ordenamiento.

Por tanto, la interpretación se trata de una tarea ineludible en cualquier proceso aplicativo del derecho objetivo, que no puede ser obviada ni siquiera al amparo de reglas como *in claris non fit interpretatio* puesto que la eventual claridad de la norma no es apreciable hasta que el interprete completa su actuación, es así que la interpretación es una exigencia derivada del carácter genérico y abstracto de la norma, necesariamente alejada en su formulación de las situaciones singulares.

⁷⁷ **INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.** Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

Como dice SIELER citado por García Novoa: “la finalidad de la interpretación es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto”.

En el caso de las normas fiscales, el deber de la Administración Tributaria de aplicarlas va ineludiblemente precedido de una actividad interpretativa, destinada a desentrañar el sentido y alcance de una norma con el fin de trasladar el Derecho vigente a la realidad, y esa actividad interpretativa se llevará a cabo atendiendo a criterios similares al resto de los ordenamientos jurídicos, habida cuenta del logro histórico de “la *ordinariedad*” de la norma fiscal.

La interpretación de la norma tributaria constituye, por tanto, una faceta más del proceso aplicativo de las disposiciones fiscales, no debiendo tener otra función más allá de ésta actividad aplicadora. En Alemania, cuna de la interpretación económica de las normas fiscales, entendió que no era posible combatir el fraude a la ley por la vía interpretativa.

Ahora bien, es cierto que la afirmación del carácter estrictamente jurídico de la interpretación, supuso en su momento, principalmente en los sistemas europeos como el alemán y el español, una reacción de corte formalista contra las propuesta de “interpretación funcional”, la que pugnaba por el conocimiento analítico de las funciones o fines políticos, económicos, jurídicos y técnicos de las normas tributarias, es decir, con dicha teoría de lo que se trataba era de no limitar la labor interpretativa a una exégesis literal, sino tener en cuenta las circunstancias concurrentes en el momento de su promulgación, la confrontación de la norma con el tiempo en que habría de ser aplicada, así como su espíritu y finalidad.

Lo que sí debe quedar claro, es que, como consecuencia de esa búsqueda del verdadero significado de los conceptos contenidos en las leyes, se puede ir más allá de lo expresamente manifestado en su momento por el legislador, o peor aún, partir de interpretaciones subjetivas, tendenciosas o sesgadas, de modo que el resultado recaiga en una interpretación extensiva o analógica, la cual dista mucho de la interpretación finalista querida por esta teoría.

En tal virtud, es evidente que en el proceso interpretativo de las disposiciones fiscales, puede llevar a que un acto, hecho o negocio se califique o “recalifique” en un sentido distinto al que las partes le han dado, y ello sirva de forma directa o colateral, para mitigar un supuesto efecto elusorio o fraudulento, aunque esta posibilidad no será solo consecuencia de la labor interpretativa, sino de su interacción con la calificación de esos actos,

Es por ello, que calificación e interpretación interactúan, en cuanto a fases de una única operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta. Por tanto la labor interpretadora como tal, sin la actividad calificadora, no constituye un instrumento como tal, frente a la llamada elusión fiscal, salvo que el propio ordenamiento habilite fórmulas de interpretación, que, por esencia, estén dirigidas a llevar a cabo una recharacterización de los actos, hechos o negocios jurídicos.

Dentro de las fórmulas de reclasificación o recharacterización, consistirán no sólo en superar el formalismo jurídico, favoreciendo la flexibilidad interpretativa, sino en hacer prevalecer la sustancia económica frente a la forma jurídica adoptada, es el ejemplo de la originariamente conceptuada en Alemania como “interpretación económica” o de las fórmulas de los ordenamientos anglosajones que responden a la regla *substance over form*.

b. La regla de prevalencia de la sustancia sobre la forma

Si bien es cierto que nuestro sistema jurídico contempla derechos a favor de los particulares para que libremente organicen sus negocios de la mejor manera que convenga a sus intereses, no debe perderse de vista que la propia legislación y la doctrina, determinan que dichos derechos, no autorizan ni legitiman a dichos sujetos, para que violenten ley a través del engaño o bien, disfrazando operaciones que tienen una clara reglamentación jurídica en otro tipo de figuras, con el único propósito de eludir la norma impositiva o de buscar un ahorro fiscal.

Tal como lo define ALEJANDRO TORRES RIVERO⁷⁸, la sustancia de la operación se refiere a la naturaleza jurídica de la misma, con independencia del nombre o clasificación que le hayan querido conferir las partes, atendiendo al principio de derecho generalmente aceptado que dispone que las cosas son por su naturaleza y no por el nombre que se les designe. Por su parte, la forma, es la clasificación o nombre que las partes le dan a determinado negocio jurídico, adecuándose a las disposiciones o requisitos que le resulten aplicables.

En este orden de ideas, la sustancia se refiere al contenido económico de la transacción o relación legal, denominado a menudo, sustancia económica. Con frecuencia, no hay tensión entre la forma legal y la sustancia económica, como sucede en la venta de una casa de alquiler o en la recepción de intereses procedentes del deudor, sin embargo, en muchos casos, existe esa tensión y ahí es donde comienza el tema de la forma y la sustancia.

Esta tensión puede producirse en particular en la combinación de dos o mas transacciones –transacciones por etapas-, si esas transacciones llevan al contribuyente aproximadamente al lugar donde empezó –transacciones circulares por etapas-, su sustancia económica puede ser despreciable o nula, por ejemplo, la venta a través de un sujeto intermedio.

El concepto de sustancia legal se refiere muy frecuentemente a la identificación que surge de un examen detenido de los derechos y obligaciones de una relación jurídica; por ejemplo, si una transacción debe caracterizarse como enajenación o arrendamiento. La función principal del concepto de sustancia legal, consiste en señalar que las transacciones simuladas o encubiertas y las identificaciones jurídicas erróneas por el contribuyente, no deben tenerse en cuenta para fines fiscales.

Piénsese en el caso de que dos personas celebran un negocio jurídico que de acuerdo a los derecho y obligaciones que en el mismo se crean, tiene una determinada naturaleza jurídica regulada por el ordenamiento legal aplicable, pero

⁷⁸ TORRES RIVERO, Alejandro, Reflexiones en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y la defraudación fiscal en México, Revista Jurídica, anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana, No. 32, 2002, p. 351.

que no obstante ello, las partes deciden denominarlo bajo otra figura jurídica, dado que sus efectos fiscales resultan más convenientes.

En este escenario, atendiendo a las reglas que sobre interpretación de los contratos han sostenido nuestros tribunales, si la voluntad evidente de los contratantes, resultare contrario a las palabras, prevalecerá esta, por lo que los efectos que tal negocio jurídico generaría, serían, incluidos los fiscales, los que resultarían aplicables a la figura jurídica correspondiente a su sustancia y no por el nombre que le hayan conferido errónea o dolosamente las partes.

Atendiendo precisamente a esta dicotomía entre la forma y la sustancia, los distintos países han orientado su legislación ya sea facultando a sus autoridades fiscales para que se encuentren legitimadas para recharacterizar los negocios jurídicos efectuados por los contribuyentes, a través del establecimiento de normas antielusión, o bien penalizando determinadas conductas desde el punto de vista sancionatorio.

La regla de prevalencia de la sustancia sobre la forma en cuanto a mecanismo para afrontar la elusión fiscal, por la vía interpretativa, es, como señala WARD D. A. citado por CÉSAR GARCÍA NOVOA⁷⁹, una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas de *common law*, aunque también en estados continentales europeos, como Francia y Alemania, esta regla ha tenido cierta aplicabilidad en alguna de sus versiones.

Esta regla *substance over form* se ha venido manifestando en una serie de concretos mecanismo antielusorios, también de elaboración jurisprudencial, como el *bussines purpose test*, que permite desconocer a efectos tributarios aquellas operaciones concretadas por exclusivos ahorro fiscal o la doctrina *step transaction*, que faculta a catalogar como una única operación compleja a aquél conjunto de operaciones vinculadas entre sí por la persecución de un fin de ahorro fiscal.

Señala GRACIA NOVOA que aun cuando algunos autores sostienen que: "el *bussines porpouse test*, se aplica también en ordenamiento como el francés, a través

⁷⁹ GARCÍA NOVOA, César, op. cit., p. 217

de la figura del *acte normal gestion*, o alemán a través del *vernünftiger wirtschaftlicher Zweck*, en realidad en el primero de estos supuestos se está ante lo que se define como abuso del derecho y en segundo, ante un caso puro y simple de abuso de las posibilidades de configuración. Por el contrario el *bussines porpouse test*, como genuina técnica antielusoria, ha adoptado genéricamente la forma de un principio general, como ocurre respecto al ordenamiento de los Países Bajos o Noruega y sobre todo en relación con los sistemas anglosajones. Como muestra de este principio hay que destacar la sentencia *Gregory vs Helvering* en Estados Unidos y el denominado *Ramnsay Principle* en Gran Bretaña. Ambas técnicas consisten sustancialmente en prescindir de la forma jurídica a la hora de calificar los actos negocios u operaciones realizadas por las partes para buscar su verdadero propósito económico. Si no existieran verdaderas motivaciones económicas o propósitos comerciales, podría entenderse que la operación en cuestión se lleva a cabo exclusivamente para fines de ahorro fiscal, lo que permitiría a la Administración desconocerla.”

Este principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma parecería erigirse en franca contravención al de libertad contractual y del respeto de la forma jurídica elegida, principio último que descansa sobre la legítima presunción de que el legislador ha plasmado de forma fiel en el hecho imponible, la realidad económica contemplada.

Al respecto señala EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA⁸⁰: “Bien, se entiende que dar con la verdadera naturaleza del hecho imponible, más que un medio para desvelar el abuso de las formas jurídicas, constituye su finalidad última, porque de lo que se trata al calificar un hecho presuntamente artificioso, es dar con su verdadera naturaleza jurídica y económica, a efecto de encajarlo en el hecho imponible que le es propio. Claro, el problema está en saber cuál de las dos naturalezas –la configurada por los interesados o la desvelada por la administración- es la verdadera.”

“En este último caso es claro que la administración debe probar lo que afirma y de ahí que no sean suficientes los meros indicios o las presunciones, pues ya hemos

⁸⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El abuso de las formas jurídicas en el derecho tributario, Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Universidad de Rosario, Facultad de Jurisprudencia, Bogotá Colombia 2006, p. 27.

dicho que la única justificación jurídicamente admisible para poner en peligro un bien tanpreciado como la seguridad sólo puede venir del apoyo que puede prestarse a otro bien de análoga naturaleza, cuál es el respeto al principio de capacidad contributiva y este principio no se respeta a través de indicios o presunciones.”

En este contexto el fin último de esta teoría es atender a la interpretación finalista de las disposiciones jurídicas, y de alguna manera, desentrañar, por parte de la autoridad calificadora, lo que algunos doctrinarios denominan como el abuso de formas jurídicas.

Como es conocido, la esencia de cualquier maquinación o artificio tendente a procurar un mejor pago de impuestos, consiste en obtener los mismos resultados económicos que la norma eludida se proponía gravar o favorecer, apoyándose en la letra de ese otro precepto jurídico dictado con finalidad jurídica diferente.

Nótese que el desarrollo de esta teoría de prevalencia de sustancia sobre forma, pareciera llevar implícita a la institución del fraude a la ley, previamente analizada, ello atendiendo a que en el negocio jurídico objeto de calificación y en su caso de recharacterización, necesariamente se estaría en presencia de una norma eludida y una norma de cobertura.

Es decir, el mecanismo del abuso de las formas jurídicas, independientemente del nombre con el que se le designe en cada legislación –elusión, fraude a la ley, simulación, negocio jurídico indirecto, abuso del derecho, etc.- se asienta en dos principios fundamentales: primero, que el mandato de la ley de pagar un impuesto o gozar de un beneficio fiscal, está condicionado a la realización del correspondiente supuesto de hecho y no a la realización de determinados fines económicos, y segundo, que en la elección del medio jurídico más apto para conseguir determinados fines económicos, los contribuyentes gozan de plena libertad, siempre que se vulnere la *ratio legis* del precepto traído a colación.

Sobre este punto concluye EUSEBIO GONZÁLEZ: “En realidad, lo que sucede en las distintas modalidades a través de las que se manifiesta el abuso de las formas jurídicas, es que las figuras correspondientes se retuercen con el fin de eludir la

aplicación de una ley sobre determinados resultados. De este modo, la lucha contra el abuso de las formas jurídicas se complica mucho, ya que el negocio aparente queda plasmado en una realidad objetiva, realidad que se cubre bajo la apariencia de formas distintas a las propias de la situación contemplada. Y el problema se complica aún más, al observar que estos negocios aparentes pueden ser perfectamente legales. Por lo tanto, las cuestiones que se deben resolver suelen ser las siguientes: (1) determinar si hay indicios suficientes para suponer que las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente al acogerse a cierto hecho imponible más favorable son sólo aparentes; (2) apreciar, en su caso, si las pruebas aportadas por la administración a ese propósito son concluyentes. La respuesta a estas cuestiones constituye el punto central de cualquier estudio sobre el abuso de las formas jurídicas.^{81,}

En este orden de ideas, la teoría de la sustancia sobre la forma, consiste en partir de la interpretación y calificación por parte de la administración tributaria, respecto del negocio o acto sometido a su jurisdicción, para concluir, si el mismo persigue fines económicos propios de dicho negocio, es decir, si cuenta con sustancia económica, o si por el contrario, sólo se encuentra revestido de forma jurídica, en cuyo caso, se faculta a la administración tributaria para revelar que el negocio únicamente persigue como finalidad el ahorro fiscal, y entonces, proceder a la recaracterización del negocio para que este sea gravado de acuerdo con la verdadera intención de los contratantes.

Es por ello, que la teoría de prevalencia de la sustancia sobre la forma, se torna un tanto cuanto subjetiva en su materialización, ya que mucho habrá que atender a la capacidad y profesionalismo de la autoridad calificadora, ello debido, a que se antoja casi imposible que el legislador pudiera regular todos los supuestos casuísticos que se pudieran presentar, así esta teoría representa evidentemente una cláusula antiabuso genérica, la cual correspondería aplicar a la administración tributaria y al poder judicial juzgar la legalidad de su aplicación.

Dada la generalidad con la cual se establece esta teoría en las diversas legislaciones del mundo, es que se alzan las voces de los fervientes defensores de la

⁸¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El abuso de las formas jurídicas en el derecho tributario, pp. 28 y 229

seguridad jurídica, bajo el argumento de que esta cláusula general antiabuso resulta contraria al principio de reserva de ley –ya que permite a la autoridad recaracterizar una operación realizada en apego a una disposición legal- y constituye un elemento que deja en manos de la autoridad administrativa la definición de la realidad en base a su apreciación de los hechos, lo que señalan, genera inseguridad jurídica ante la incertidumbre del proceder de la autoridad.

No obstante las posturas anteriores, se considera que si bien es cierto esta teoría debe ser adoptada sentando claramente las bases sobre su aplicación y mediante la integración de un aparato de estado profesional y honorable, también es cierto, que los elementos que de suyo servirán para calificar los hechos lo constituyen la propia realidad económica de los acontecimientos y atendiendo a dos premisas fundamentales, a saber, que el negocio realizado se adecue concretamente a otro tipo jurídico –norma eludida- y que en la realización del negocio no existan mayores ventajas que el ahorro fiscal –carezca de contenido económico-.

Según se precisó en la introducción del presente trabajo de investigación, desafortunadamente en nuestro país no existe un método general en la legislación tributaria (distinto a las presunciones y ficciones legales) destinado a combatir el fenómeno de la elusión fiscal.

No obstante lo anterior, en el año de 2005 fue remitida por parte del Ejecutivo Federal una Iniciativa de Ley, a través de la cual se pretendía incluir en nuestro ordenamiento jurídico un método antielusivo.

La Iniciativa pretendía una reforma al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, mediante la asunción de la teoría de la prevalencia de la substancia sobre la forma, señalando medularmente los siguiente:

“La necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo, lleva a proponer a esa Soberanía la adopción de disposiciones que atiendan a este principio, con el propósito fundamental de evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o

cualquier otro beneficio fiscal. La ausencia de este principio en nuestra legislación fiscal ha impedido interpretar y aplicar debidamente sus disposiciones para contrarrestar esas prácticas, lo que ha motivado se incremente su realización en perjuicio del fisco federal.

Hoy día, en el ámbito internacional, se reconoce que este principio tiende a evitar que los contribuyentes tomen ventajas indebidas. Así, se considera necesario establecer reglas de interpretación para aquellos actos en que se presenta el efecto mencionado, los cuales no tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos habituales y están dirigidos a eludir normas y obligaciones tributarias que de otra forma no se alcanzarían. El principio mencionado tiene como propósito asegurar un trato fiscal igual para los actos de igual contenido económico, pero distinta configuración formal.

Debe mencionarse que las disposiciones que se proponen no aluden a los actos simulados, ya que hoy día, se considera como un delito equiparable al de defraudación, la realización de actos o contratos simulados cuando se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. En la presente Iniciativa, en forma separada de la adopción del principio de "Preeminencia del Fondo sobre la Forma", se propone establecer para los actos simulados, el que las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos o contratos realmente realizados.

Con base en lo expuesto, se propone adicionar el citado principio al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene reglas de interpretación, para establecer que cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado. Sin embargo, no bastará 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, o la obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

Las autoridades fiscales para atribuir a los actos artificiales o impropios, los efectos fiscales que correspondan a los actos idóneos o apropiados, deberán fundar y motivar cuidadosamente que los actos son artificiales o impropios y que al tener efectos económicos iguales y efectos fiscales diferentes, los mismos se realizaron con el único propósito de obtener un beneficio fiscal.

(...)

No obstante lo anterior, para evitar que la regla que se plantea sea interpretada en forma distinta por diferentes autoridades fiscales, se establece un mecanismo que centraliza su aplicación en un comité consultivo conformado por expertos, respetando la garantía de

audiencia. Así, se estudiará el asunto por un comité consultivo especialmente constituido para analizar el tema de que se trate en forma imparcial e independiente, integrado por servidores públicos especializados en la materia sobre la que verse la consulta. El comité así constituido deberá citar a audiencia al contribuyente para que exprese los argumentos y exhiba las pruebas que a su derecho convenga. Una vez analizado el asunto, la opinión que emita el comité será vinculatoria para la autoridad que deba resolver, y será la resolución que dicte la autoridad sobre la que el contribuyente podrá interponer los medios de defensa en el caso de que considere que resulta contraria a derecho.

También se prevé que los particulares puedan presentar consultas sobre la aplicación de dichas disposiciones en casos reales y concretos. Además, es importante destacar que también resulta necesario que los criterios que emitan los comités estén disponibles para consulta de todas las personas interesadas, por lo que se propone que las autoridades fiscales tengan la obligación de difundir los criterios que se emitan en esta materia.

En el caso del ejercicio de las facultades de comprobación por las autoridades fiscales, se prevé que cuando éstas consideren que se han realizado actos que se ubiquen en la aplicación de las disposiciones que se comentan, la autoridad revisora deberá plantear el asunto también al comité consultivo en los términos expuestos con antelación. En la resolución que, en su caso, emita la autoridad revisora, se determinarán las consecuencias fiscales aplicando las citadas disposiciones.

Es importante destacar que toda vez que los actos artificiales o impropios no son actos simulados ni ilícitos, como se ha expuesto con antelación, las consecuencias fiscales que se determinen no llevarán a la aplicación de sanciones por infracciones o delitos fiscales, en relación con dichos actos.

Por otra parte, cabe señalar que esa Soberanía ya ha aprobado recientemente modificaciones legales atendiendo al principio que privilegia el fondo sobre la forma, tal es el caso de las declaraciones informativas en materia del impuesto sobre la renta cuya no presentación en los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, no implica el rechazo de las deducciones autorizadas para los efectos de dicho impuesto, pues el supuesto legal prevé que si las mismas son presentadas a requerimiento de la autoridad, el contribuyente podrá presentar dichas declaraciones informativas dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en que se notifique dicho requerimiento.^{82,}

Sin embargo, la citada Iniciativa no prosperó, toda vez que la Cámara de Diputados del Congreso mexicano, argumentó lo siguiente en su contra:

“Esta Comisión considera que respecto a la adición de los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que los vocablos: artificiales o impropios, idóneos o apropiados implican una alta subjetividad

⁸² www.diputados.gob.mx

de parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona lo interprete a su manera.

En efecto, aún y cuando el mismo Código en su artículo 5o. prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, y a falta de estas deben aplicarse supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, se propone adicionar al texto de dicho artículo un principio donde deberá prevalecer el fondo sobre la forma.

Se establece además la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se atiendan al fondo, aplicando la disposición que se considere apropiada sobre la norma que hubiere utilizado el contribuyente con el propósito fundamental de 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.

Sin embargo, resultaría paradójico que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, (único artículo previsto en tal ordenamiento que tiene por objeto establecer las bases de interpretación de normas fiscales), tuviera que ser objeto, a su vez, de una minuciosa interpretación.

(...)

Si bien es verdad que la aplicación de las normas que establecen cargas debe ser realizada en forma estricta (excluyendo las interpretaciones analógica y de mayoría de razón), también lo es que resultaría prácticamente imposible aplicar cada precepto si no se interpretase previamente. Además, si no se interpretase dicho precepto dentro del contexto normativo del que forma parte, cualquier intento de interpretación resultaría estéril para determinar el sentido y alcance del mismo, sin embargo, la simple interpretación realizada por la autoridad fiscal no debe recharacterizar los efectos fiscales de un acto jurídicamente válido, puesto que es precisamente el Poder Judicial quien tiene la autoridad para invalidar los actos jurídicos.

(...)

Esta Comisión considera que la propuesta del Ejecutivo, crea una inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, dada la autoaplicación de supuestos normativos en la materia, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer "el fondo sobre la forma", incertidumbre incluso mas grave cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero ellas no 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, provocando una grave incertidumbre.

Tal inseguridad jurídica, por otro lado, podrá desalentar la inversión de capitales, que se verá afectada por los efectos fiscales en las transacciones celebradas, lo que nos alejará aun más de la inevitable competitividad internacional y principalmente por la condición desventajosa en que se encontrarán los empresarios nacionales.

Por lo anterior, esta Dictaminadora considera que el texto que se propone en este artículo implica dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recharacterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial.⁸³

Asimismo, mediante propuesta de reforma planteada por el ejecutivo federal en 2013, se insistió en la inclusión de una cláusula antielusión, mediante una modificación al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, sin embargo la misma ya no fue referida específicamente a la teoría de la sustancia sobre la forma en su texto, pero sí en su exposición de motivos, pues el texto de ley partía de la denominada razón de, negocio o también conocido como *–business purpose test–* razón por la cual la referida modificación, que por cierto y casi por las mismas razones no prosperó, será analizada en el capítulo último del presente trabajo de investigación.

6. La tesis del levantamiento del velo de la personalidad jurídica

Para regularizar la situación tributaria en relación con los supuestos de fraude descritos –abuso de las formas jurídicas- cierta jurisprudencia, principalmente Norteamericana, ha entendido aplicable al ámbito tributario la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica.

Señala SÁENZ GADEA⁸⁴, que la doctrina sostiene unánimemente que el primer pronunciamiento jurisprudencial íntegro, relativo a la doctrina del levantamiento del velo se halla en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984, a cuyo tenor se dijo: “... por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe ... penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades, a las que la ley concede personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al sociarse de esta ficción o forma legal (de respeto obligado por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude... admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia... en daño ajeno de un mal uso de su personalidad, de un ejercicio antisocial de su derecho.”

⁸³ www.diputados.gob.mx

⁸⁴ SANZ GADEA, Eduardo, Op. cit., p. 217

Puede observarse que el citado tribunal español al amparo de la legislación de ese país construye la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica, sin embargo el citado doctrinario SÁENZ señala que dicha doctrina se construyó a lo largo de una serie de sentencias en donde se analizó la institución del fraude a la ley.

7. Los tratados internacionales en materia fiscal y sus reglas antiabuso.

De acuerdo a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las reglas antielusivas son aquellas disposiciones que corresponden a la legislación local, que fueron creadas con la intención de prevenir que los contribuyentes evadan el pago del impuesto o abusen de las disposiciones fiscales con el único propósito, de obtener una reducción, evasión o diferimiento del pago de impuestos.⁸⁵

Como se ha venido señalando a lo largo del presente trabajo, frente a la planeación fiscal internacional como derecho legítimo de las organizaciones y en específico frente a la planeación fiscal abusiva, se alzan como limitantes las cláusulas antielusivas, contenidas tanto en los tratados internacionales como en los ordenamientos internos.

El grave problema que surge cuando se enfrentan la planeación fiscal internacional y las cláusulas antielusivas, es el carácter subjetivo de ambas, ya que mientras la planeación fiscal internacional busca generalmente minimizar el costo tributario, la norma antielusiva busca determinar en qué supuestos el sujeto del impuesto activa artificiosamente la norma, sin otro objeto que el disminuir el costo fiscal.

El problema de abuso del tratado surge cuando el sujeto que no tenga el derecho a aplicar el convenio, lo aplica; o bien, utilice el mismo con un fin meramente elusivo.

⁸⁵ OECD Center for Tax Policy and Administration, "Manual on Effective Mutual Agreement Procedures". February 2007. www.oecd.org.

En cuanto a las normas antiabuso que pueden combatir o inhibir el abuso de los tratados, las mismas pueden estar contenidas en el propio texto del convenio o bien en las respectivas legislaciones internas de los Estados contratantes

Es por ello que a continuación en dos apartados específicos se analizarán, por una parte, el conflicto que puede surgir en la aplicación de las normas de derecho interno en la aplicación de los tratados y por otra, las reglas antielusivas previstas en los propios tratados internacionales.

a. Las normas antielusión domésticas y su aplicación en el ámbito internacional

Cuando un sujeto de derecho realiza actividades económicas en dos o más países, por regla general estará sujeto a dos o más jurisdicciones fiscales impositivas, atendiendo al principio de sujeción que cada Estado involucrado utilice; para solucionar esa doble imposición, tradicionalmente los Estados han acudido a la celebración de convenios bilaterales o multilaterales, específicamente a través de la suscripción de convenios para prevenir la doble imposición internacional.

Los tratados internacionales en materia tributaria tienen dos funciones principales, la primera es, como se dijo en el párrafo anterior, evitar la doble tributación, y la segunda, evitar la evasión fiscal. Es decir a través de la celebración de dichas convenciones se busca que una misma renta no se gravada dos veces por cuestiones de criterios de sujeción, siendo que cada estado es libre y soberano para ejercer su poder de imperio; pero, a través de dichos convenios, también se busca que una actividad económica no evada el pago del impuesto, pretendiendo evitar los criterios de sujeción de los países en donde desarrolla sus actividades.

Asimismo, señala MANUEL HALLIVIS, los tratados internacionales en materia fiscal tiene como objetivos indirectos, el mejorar la prosperidad de los países; incrementar la producción, atraer inversiones; y remover barreras al comercio internacional y las inversiones⁸⁶.

⁸⁶ HALLIVIS PELAYO, Manuel L., La Convención de Viena y la interpretación de los convenios para evitar la doble tributación internacional, IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., pp. 287 y 288.

Precisamente, la aplicación de estos tratados lleva implícita la interpretación de los mismos, por lo que, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han puesto de acuerdo en señalar que para su interpretación se debe acudir a la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, en cuya estructura se acoge a los principios de buena fe, libre consentimiento y *pacta sunt servanda*, pero en específico, a su artículo 31, según el cual los tratados se interpretan atendiendo al principio de buena fe, a su sentido literal y contexto, teniendo en cuenta en todo momento su objetivo y fin.

Es por ello, que atendiendo a esta última parte del artículo 31 de la Convención de Viena, llega a colación el tema que nos ocupa, ya que como se dijo, uno de los principales objetivos de los tratados, evitar la evasión fiscal y el abuso de los mismos con el fin de reducir la carga impositiva o simplemente quedar libre de gravamen.

En el análisis que nos atañe es relevante mencionar que la actuación de un Estado conforme a su derecho interno, está sujeta a sus obligaciones en el derecho internacional, ya que la propia convención mencionada dispone que las partes contratantes no podrá invocar la aplicación de su derecho interno para justificar el incumplimiento de un tratado, ello, sumado al reconocimiento de la Supremacía de los Tratados en términos de su sistema jurídico⁸⁷, como acontece en el caso mexicano.

En este orden de ideas, toda aplicación de una norma antiabuso fiscal, por parte de un Estado, deberá analizarse no sólo en el plano doméstico, sino obligatoriamente en el contexto de sus obligaciones contraídas internacionalmente, a efecto de confirmar la procedencia y alcance de su aplicación.

Las convenciones en materia fiscal no contienen normas antiabuso generales dentro del propio Convenio, y precisamente ante dicha ausencia es que surge el debate doctrinario, sobre la procedencia de aplicar las normas antiabuso reguladas en el derecho doméstico.

⁸⁷ En el año 2007 la Suprema Corte aprobó la tesis aislada que lleva por rubro **TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.** con la cual dando un viraje de 360° definió la jerarquía de los tratados internacionales.

Es claro que en las diversas legislaciones del mundo, incluyendo las de algunos países con los que México tiene celebrados tratados tributarios, existen por lo general normas antiabuso específicas y normas antiabuso generales, respecto de las cuales no resultaría discutible su aplicación a los tratados si el propio Convenio remitiera a la legislación interna, pero en ausencia de ese reenvío expreso, el problema se plantea como un problema metodológico de interpretación del convenio.

Al respecto señala ALEJANDRO CALDERÓN que en dicho problema metodológico de interpretación, el aplicador del mismo debe preguntarse si en la interpretación de la norma del Convenio debe tener en mente sus propias normas antiabuso específicas o generales.

El problema se agudiza con la interpretación y aplicación de la regla interpretativa contenida en el artículo 3.2 del Modelo Convenio para la OCDE y conforme a la cual algunos estudiosos de la materia ven la posibilidad de acudir a la legislación interna.

Sin embargo, el acudir a la legislación interna tiene varios obstáculos por lo cual de ninguna manera puede hacerse de forma automática o sin cuidado alguno. Por esto se requiere determinar, primeramente, una interpretación contextual del Tratado y si el resultado es contrario al objeto y fin del mismo, entonces se podría acudir a la legislación interna, pero sólo pasada esa prueba⁸⁸.

Sobre el particular CALDERÓN AGUILERA concluye con las siguientes premisas:

“Así, una primera conclusión doctrinal es que las normas antiabuso generales o especiales no podrán ser consideradas en la interpretación del Tratado en tanto que metodológicamente partirían del error de no tener como origen la norma interpretada y por lo tanto no sería una interpretación aplicativa válida.

Pero suponiendo que fueran superados todos los problemas que impiden el considerar la legislación interna en la interpretación de una norma del Tratado y que por tanto se provocará un verdadero conflicto interpretativo entre los instrumentos jurídicos considerado la norma se decantaría de la siguiente manera.

⁸⁸ CALDERÓN AGUILERA, Alejandro, Interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación y las normas antiabuso del derecho interno. Enfoque metodológico, IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., p. 296.

Tendríamos como primera premisa fundamental que el conflicto es interpretativo y no de aplicación de normas, por lo que las reglas conflictuales de aplicación de normas no sería (sic) aplicables; igualmente tendríamos que partir de que en nuestro sistema jurídico la norma internacional y la norma interna integran un sistema jurídico único –teoría monista- y por lo cual la regla general de interpretación es que ambas metodologías de interpretación, a pesar de ser distintas, deben complementarse, sin entrar en conflicto.

Dada la disfuncionalidad del convenio producido por la incorporación de normas anti elusivas en la interpretación de la norma del Tratado, es de suponer que resultaría pertinente la metodología de interpretación de la norma antiabuso interna como si se tratara de una norma antiabuso implícita en el Tratado y por tanto resultarían aplicables a la norma interna las normas de interpretación de la Convención de Viena, esto es dando primacía al contexto, el objeto y fin de la norma antielusón y sin sobrepasar en modo alguno lo pactado en el Tratado.”⁸⁹

Bajo esta óptica la aplicación de cualquier norma antiabuso en la legislación interna de los Estados contratantes, deberá respetar los principios bajos los cuales fue negociado y celebrado el tratado, mismos que se acogen a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados

No obstante lo anterior, parecería que la mayoría de los miembros de la OCDE otorgan mayor jerarquía a sus normas internas de abuso del Derecho, fraude de ley, sustancia sobre forma o simulación, que a las acordadas bilateralmente en los convenios, como lo reconoce la propia organización. Sin embargo esta postura es aceptable, como quedó asentado anteriormente, si se actúa en congruencia con las normas internacionales interpretadas.

Finalmente, en los casos en que los Estados tuvieran un desacuerdo en la procedencia y límites de aplicación de una regla antiabuso, el particular tiene derecho a poner en marcha una alternativa bilateral, en términos de las reglas aplicables al procedimiento amistoso para dirimir controversias, previstos en los Tratados fiscales, ello con independencia de los medios de defensa que ofrece el derecho interno.

Por consiguiente, a efecto de establecer límites a las cláusulas domésticas antiabuso a la luz de la Convención de Viena habría que considerar, como se ha dicho,

⁸⁹ Ídem. p. 298

que la aplicación de una norma de derecho interno antielusiva no debería ir en contra de los principios tutelados por dicha convención.

Es decir, si la aplicación de una norma antiabuso doméstica no refleja la voluntad de ambas partes expresadas en un Tratado o implica una violación al principio de buena fe, la observancia de dicho instrumento podría invocarse conforme a derecho, a efecto de proteger al gobernado de una indebida aplicación del Tratado.

La postura que adoptó la OCDE a partir de 2003, en relación con el conflicto entre las normas antielusivas domésticas y los convenios para evitar la doble tributación fue la de adoptar principios tales como “la sustancia sobre forma”, “la sustancia económica” y otros principios generales antielusivos que son principios o reglas domésticas básicas que las legislaciones internas contemplan para determinar los hechos que dan lugar a una carga fiscal; sin embargo, estas reglas no son parte de los tratados y, por lo tanto, no se ven afectadas por éstos.

En suma como regla general lo comentarios al Modelo Convenio de la OCDE al respecto y a partir de 2003, establecen que no existe un conflicto entre las normas antiabuso contenidas en las leyes domésticas y las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición.

Partiendo de lo anterior, resulta claro pensar que adición al derecho que pueden tener a su soberanía nacional, los estados están en posibilidad de establecer normas antiabuso en su legislación interna, que prevengan el desarrollo de transacciones abusivas en operaciones nacionales e internacionales, máxime que los Estados contratantes parten de la base de que los impuestos son determinados según las disposiciones de la legislación interna de los mismos, y los convenios de doble imposición regularmente se restringen a las disposiciones de los mismos.

b. El abuso de los tratados internacionales y sus reglas específicas.

Los contribuyentes que realizan operaciones internacionales, en muchos casos en el desarrollo de sus estructuras de negocio buscan eficientar el costo fiscal de sus operaciones mediante una planeación legítima y eficiente.

Sin embargo, en ciertos casos en este proceso, los contribuyentes buscan explotar al máximo las legislaciones internas de los países que reciben la inversión y así mismo, los convenios de doble imposición que esta jurisdicción pueda tener en aplicación, hasta llegar a obtener resultados no previstos o deseados, que puedan ser catalogados como abuso a la interpretación y aplicación de dichas disposiciones.

Tal como quedó señalado en el preámbulo del presente apartado, el problema de abuso del tratado surge cuando el sujeto que no tenga el derecho a aplicar el convenio, lo aplica; o bien, utilice el mismo con un fin meramente elusivo.

PASQUALE PISTONE citado por ARTURO PÉREZ ROBLES⁹⁰, señala que en materia fiscal puede definirse el abuso de los convenios internacionales como “el fenómeno en el cual un sujeto, para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial”.

La OCDE ha reconocido estas prácticas y al efecto ha establecido un principio sobre el particular, el cual dispone:

El principio rector es que los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación no deberán estar disponibles cuando el principal propósito para celebrara ciertas operaciones o arreglos fue para asegurar una posición fiscal más favorable y obtener dicho tratamiento más favorable estas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones relevantes.

La propia OCDE establece que para determinar cuando se está en presencia de un acto abusivo del tratado habrá que atenderse a los elementos objetivos y que los Estados procurarán dar la mayor certeza jurídica posible a los contribuyentes a este respecto.

La OCDE se dio a la tarea de asentar su postura en su Modelo Convenio. Las disposiciones vigentes sobre la materia datan de la fecha en que se publicó dicho modelo, esto es, el año 2003.

⁹⁰ PÉREZ ROBLES, Arturo, Compañías Instrumentales, IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., p. 296.

Los trabajos realizados por la OCDE llevaron a modificaciones concretas en los comentarios al artículo 1 del Modelo Convenio, comentarios que constituyen, en principio las reglas de interpretación aceptadas internacionalmente en los tratados.

Bajo este contexto la OCDE fórmula dos cuestionamientos que considera fundamentales:

1. Si los beneficios de los tratados deben ser otorgados en los casos en que las transacciones constituyen un abuso de los mismos; y
2. Si las disposiciones específicas o precedentes judiciales que forman parte del derecho doméstico de los Estados que tienen por objeto prevenir el abuso fiscal causan un conflicto con los Tratados.

La OCDE indica que la respuesta a la primera cuestión dependerá de la respuesta a la segunda y que ellos toman en consideración el hecho de que los impuestos están en última instancia fundamentándose en la legislación doméstica y limitados por los Tratados. Por consiguiente, la OCDE menciona que el abuso de las disposiciones de los Tratados podría ser caracterizado como abuso de las disposiciones internas conforme a los cuales se imponen los tributos.

Adicionalmente, la OCDE recomienda que una disposición antielusiva en los Tratados deba instrumentarse por los Estados como parte integrante de los mismos, previa reflexión de los siguientes puntos.

- ✓ Su instrumentación debe llevarse a cabo de tal manera que sea aplicable de forma coherente e integral respecto de las otras disposiciones del Convenio, ya que puede requerir de disposiciones complementarias.
- ✓ Deben atender los Estados contratantes a la realidad de que sí se puede actualizar una conducta abusiva.
- ✓ Las norma antiabuso debería ajustarse al contexto jurídico de cada uno de los Estados.
- ✓ Considerar en qué medida se afectarían prácticas económicas fundadas en la buena fe de las partes.

i. El Treaty Shopping

El *treaty shopping* –mercado de tratados- consiste en aprovecharse de un convenio al que en principio no se tendría derecho, por no ser residente en ninguno de los Estados contratantes. El término tiene su origen en Estados Unidos, donde se utiliza la expresión *forum shopping* en el ámbito de los procedimientos civiles, para referirse al abuso de las técnicas que permiten elegir el tribunal competente⁹¹.

Así un uso impropio del convenio se verifica cuando un residente de un tercer Estado interpone una sociedad en el territorio de uno de los Estados que tiene firmado un convenio de doble imposición, con el único fin de favorecerse de lo dispuesto en dicho instrumento, cuando sus beneficios sólo aplican a los residentes legítimos de cualquiera de los Estados firmantes. El uso se califica como impropio puesto que los beneficios de un convenio de doble imposición no pueden ser ampliados a sujetos no previstos en el tratado o que no tienen título para ser considerados como beneficiarios del mismo.⁹²

La característica abusiva del *treaty shopping* se actualiza cuando se utiliza un sujeto tercero, surgiendo una relación triangular entre el sujeto interpuesto y quien debe pagar la renta, el cual reside en el Estado de la fuente.

Este tipo de sociedades se denominan sociedades base o sociedades conductoras, y suelen utilizarse cuando no hay convenio entre el país de la residencia y el país de la fuente, o cuando dicho convenio es menos favorable que el vigente entre el país en que se constituye la sociedad base y el país de la fuente.

Naturalmente, una planeación de este tipo sólo tiene sentido cuando el convenio limita o excluye la tributación en la fuente, por lo que suele utilizarse en relación con las llamadas rentas pasivas: dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital derivados de acciones y bienes muebles.

⁹¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, p. 250

⁹² Cita tomada de: Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., ARTURO PÉREZ ROBLES, p. 338.

En este sentido es necesario recordar que los principios de residencia y de fuente de riqueza cobran relevancia para efectos de entender la figura del *treaty shopping*.

De esta manera el principio de residencia implica la sujeción de una persona a una determinada jurisdicción de gravar todos los ingresos independientemente de la fuente de riqueza de donde procedan –principio de renta mundial-, y en ese sentido la residencia se vincula con el territorio. En cambio, la fuente de riqueza, implica que una persona sea gravada de acuerdo con los ingresos que obtenga de otro territorio en el que se están obteniendo ingresos derivados de un nexo económico.

ARTURO TIBURCIO, señala a manera de ejemplo una conducta que al efecto puede actualizar el abuso del convenio, a través del *treaty shopping*, describiendo al respecto:

“Una persona residente en Canadá, que arrienda un equipo industrial, comercial o científico a una persona residente para efectos fiscales en México. De acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal celebrado entre México y Canadá, los pagos que efectuará la persona residente en México con motivo del arrendamiento citado a la persona residente en Canadá, están sujetos a retención del impuesto sobre la renta en México.

De tal forma, y buscando evitar dicho gravamen, la persona residente en Canadá decide establecer una entidad en la República de Chile, a la que cedería los derechos del equipo industrial, comercial o científico. De acuerdo con dicho instrumento, el artículo 12 (Regalías) del Convenio para Evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal celebrado entre México y la República de Chile no considera dentro de la definición del término de regalías, los pagos por concepto de arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico.

Así, a partir de ese momento la persona residente en la República de Chile recibirá los pagos por concepto de regalías por el arrendamiento del equipo industrial, comercial o científico. En virtud de lo anterior, y ya que de conformidad con el artículo 12 (Regalías) del Convenio, tal clase de pagos no están sujetos a retención del impuesto sobre la renta en el país de la fuente (en México), se estaría obteniendo un trato impositivo más favorable que el que originalmente debería tener, reduciendo la carga fiscal global o total.”⁹³

⁹³ TIBURCIO TIBURCIO, Arturo, *Treaty Shopping*, IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., p. 296.

Ahora bien, algunos tratadistas, como Rosenbuj Tulio, consideran que el *treaty shopping*, es un ejemplo de simulación en fraude a la ley, en el ejemplo, la sociedad simulada -la establecida en la República de Chile- puede ser vehículo de fraude a la ley, utilizando el objetivo de amparo o cobertura en un conjunto normativo que no se corresponde con la situación jurídica efectiva.

RODRÍGUEZ ORDANZA citado también por ARTURO PÉREZ ROBLES, comenta las razones para considerar las prácticas derivadas del *treaty shopping*, como mecanismos elusivos, mismas que a continuación se enuncian:

- (i) Los convenios de doble imposición que pactan dos Estados tienen como objetivo beneficiar únicamente a personas residentes en ambos Estados.

Así el que un residente de un tercer estado se beneficie de las disposiciones de un convenio de doble imposición, mediante la constitución de una sociedad en el territorio de uno de los Estados signatarios de dicho instrumento, produce que el residente en un tercer Estado pueda aplicar las ventajas del convenio, sin que en consecuencia el Estado tercero haya negociado o efectuado concesiones con los Estados firmantes del convenio del cual el sujeto se beneficia. Este procedimiento ocasiona el fracaso del principio de reciprocidad y quiebra el equilibrio de los sacrificios de recaudación consentidos en el convenio.

- (ii) Cuando uno de los Estados firmantes otorga beneficios fiscales a los residentes del otro para reducir o eliminar la doble tributación, dicho Estado lo hace bajo la premisa de que tales beneficios no se transfieran a un residente de un tercer Estado.
- (iii) Si los residentes de un Estado que no tiene firmado un convenio de doble imposición pueden beneficiarse de tratados firmados por otros Estados, ello disminuye los incentivos para que el Estado que no tiene firmados tratados fiscales inicie negociaciones para celebrarlos.⁹⁴

⁹⁴ PÉREZ ROBLES, Arturo, Op. Cit. ., pp. 339 y 340

El *treaty shopping* aunque no supone en sí mismo una infracción, puede dar lugar a la aplicación del convenio a supuestos en principio no previstos en él, y por tanto, es frecuente que en los propios convenios se introduzcan medidas para impedir esa práctica.

El comité de asuntos fiscales de la OCDE ha manifestado su preocupación respecto del fenómeno del *treaty shopping*, refiriéndose de manera general a dos aspectos: a) la residencia fiscal y b) el beneficiario efectivo en cuanto al ingreso obtenido de fuente de riqueza extranjera. Por tanto la OCDE se pronuncia por la exclusión de los beneficios del tratado a las denominadas sociedades conductoras, por lo que sugiere enfocarse a lo que se denomina *beneficial owner*, esto es, el legal propietario del ingreso pasivo.

Al respecto el párrafo 20 de los comentarios al artículo 1º del Modelo Convenio de la OCDE señala lo siguiente:

Aunque los párrafos anteriores presentan diferentes enfoques para abordar las situaciones de uso instrumental del convenio, cada uno de ellos se ocupa de un aspecto concreto del problema comúnmente conocido como “mercado de tratados”. Los estados que quieran abordar este problema de forma integral pueden tener en cuenta los siguientes ejemplos de disposiciones detalladas de limitación de beneficios, disposiciones cuyo objetivo es evitar que las personas que no sean residentes en ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso de una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de los Estados, ello sin olvidar que tal vez resulten necesarias algunas adaptaciones y que muchos países quizás prefieran otros enfoques para abordar el problema de mercadeo de tratados.

En este orden de ideas, queda claro que el llamado *treaty shopping* se resuelve mediante la inclusión en los Convenios de una cláusula general antiabuso que buscará que cuando se conozca dicho mercadeo del tratado, la consecuencia será limitar los beneficios de la aplicación del tratado, o dicho de mejor manera, excluir la aplicación del convenio a dicha entidad de pantalla, para ello, la cláusula antiabuso se puede expresar a través de distintas técnicas, entre las que se destacan las siguientes: (i) Cláusulas de exclusión de las sociedades controladas por no residentes; (ii) Cláusulas de beneficiario efectivo; (iii) Cláusulas de exclusión de las sociedades instrumentales o

de tránsito; (iv) Cláusulas de exclusión específicas para determinado tipo de entidades, por mencionar algunas.

ii. Rule Shopping

El *rule shopping* –mercado de reglas–, según los señalan FALCÓN y PULIDO consiste en buscar la aplicación de un precepto del convenio distinto del que normalmente sería aplicable. A diferencia del *treaty shopping*, aquí el convenio sí es aplicable, es decir, sería también aplicable aunque no se utilizara ninguna estructura de planificación fiscal, pero se aplicaría una regla distinta que permite al Estado de la fuente un mayor gravamen.⁹⁵

En algunos países se llegó a hablar de *rule shopping*, cuando el sujeto que, aún teniendo derecho a la aplicación de las normas convencionales, lleva a cabo un comportamiento con el fin de obtener beneficios de las previsiones de una norma menos gravosa.

Es necesario, entonces, poner de manifiesto que para que haya *rule shopping*, normalmente se considera que la operación debe ser realizada con el único fin de obtener beneficios de las disposiciones convencionales más favorables.

Las posibilidades de *treaty shopping* y de *rule shopping* remiten, en términos de legitimidad contra la elusión, al problema de la efectiva naturaleza y entidad de la operación respecto de la apariencia formal; en la lógica general contra la elusión la no correspondencia entre la forma aparente y la esencia de las operaciones conduce a una calificación de ilegitimidad.

Uno de los ejemplos típicos del *rule shopping* es la creación de una sociedad titular de un bien inmueble en el mismo país en que está situado el inmueble. Por ejemplo, si el inmueble está en el país A y es propiedad de una persona residente de B, el convenio entre A y B es aplicable, y permite gravar la renta derivada del inmueble (ya sean rendimientos o ganancias del patrimonio) ilimitadamente en A, además de en B, donde se corrige la doble imposición. Pero sí existe una sociedad en el país A que

⁹⁵ FALCÓN Y TELLÁ, Ramón y PULIDO GUERRA, Op. Cit., p. 255

sea titular del inmueble, y que sea controlada por el residente en B, se consigue modificar las reglas aplicables tanto respecto de los rendimientos, como respecto a las ganancias, salvo que existan medidas antielusión.

Así, en la misma línea del ejemplo citado, si el inmueble se alquila, la renta la cobra la sociedad del Estado A, la cual envía esa renta al Estado B en concepto de dividendos, y por tanto con las limitaciones previstas en el convenio para los dividendos. O bien, si el residente en B financió la adquisición del inmueble a través de un préstamo, se reembolsa vía intereses, los cuales a su vez son deducibles para la sociedad en A.

Otro ejemplo clásico en la que se actualiza la regla antielusiva *rule shopping* se presenta en el caso de los artistas y deportistas; es decir, los artistas y deportistas que obtienen un ingreso en el extranjero, sin mediación de un establecimiento permanente, ya sea por dar un concierto o asistir a un torneo, en cuyo caso, conforme a las reglas del Modelo Convenio de la OCDE, la renta quedará gravada ilimitadamente en el país de la fuente.

Para eludir esta regla, puede constituirse una sociedad que no califique como un establecimiento permanente, que es la que contrata la actuación de que se trate –y que luego paga al artista o deportista- con lo que se trata de una actividad económica realizada sin establecimiento permanente, que sólo puede gravarse como beneficio empresarial –artículo 7 del Modelo Convenio-, es decir, el mismo sólo quedará gravado en el país de residencia de la sociedad de pantalla.

Para contratar estas técnicas de *rule shopping* el Modelo Convenio de la OCDE extiende la posibilidad de gravamen ilimitado en la fuente a todas las rentas derivadas de la actividad de artistas o deportistas, así como gravar como rentas derivadas de inmueble los derechos de disfrute de cualquier inmueble situado en su territorio, cualquiera que se la entidad o persona que las perciba, esto con sus correspondientes salvedades de aquellos casos en que la sociedad conductora, efectivamente desarrolle alguna actividad en el país de la fuente.

iii. El beneficiario efectivo

En 1963 la OCDE estableció su primer Modelo Convenio, en el cual se establecían diversos beneficios para quienes fueran perceptores de dividendos, intereses o regalías, sin embargo, en dicho modelo no se hacía referencia a la figura del beneficiario efectivo.

Ante las prácticas impropias respecto de la aplicación de ciertas disposiciones de los tratados, se recurrió al término anglosajón de *beneficial owner*. En 1977 la OCDE decidió incorporar en su Modelo Convenio, el término de beneficiario efectivo, definiéndolo como una persona distinta de un agente o un intermediario.

Señalan ANAYA BOURGOING y DÍAZ PRADO que “La doctrina ha intentado definir el término de beneficiario efectivo ante la falta de un concepto internacionalmente autónomo o de una definición considerada por la OCDE en su modelo convenio, estableciendo entre otras las siguientes:

Beneficiario efectivo, es la persona que teniendo derecho a obtener el rendimiento puede disponer libremente del mismo.

Para el *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) la expresión *beneficial ownership* se emplea para describir una situación en la que la persona que verdaderamente tiene derecho a un rendimiento, lo percibe a través de una tercera persona que actúa en nombre propio.

Siguiendo a Vogel el beneficiario efectivo es aquel que es libre para decidir (1) si el capital u otros activos deben ser usados o no, o hacer posible su uso por otros o (2) sobre cómo deben usarse los rendimientos derivados de los insumos o (3) ambos”

96

El concepto de beneficiario efectivo, ha sido utilizado en los tratados, como una cláusula antiabuso para luchar contra el *treaty shopping* y las compañías conductoras, pero limitándose a ingresos por dividendos, intereses y regalías.

⁹⁶ ANAYA BOURGOING, Edgar M. y DIAZ PRADO, Fabiola A., Beneficiario Efectivo, IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., p. 296.

Los artículos del Modelo Convenio de la OCDE que se refieren a estos ingresos, el concepto de beneficiario efectivo se refiere exclusivamente al rendimiento y no a la participación, préstamo o derecho de propiedad intelectual o industrial que genera el dividendo, interés o regalía. Por consiguiente para la aplicación del convenio basta con tener la condición de beneficiario efectivo del rendimiento, sin ser necesario a su vez ser titular del activo que lo origina.

Los artículos 10 y 11 del Modelo Convenio de la OCDE, distribuyen el gravamen de los dividendos e intereses entre el Estado de la fuente y el de la residencia, es decir, ambos Estados podrán someter a gravamen esos rendimientos. La peculiaridad de dicha distribución reside en que se limita a la potestad tributaria del Estado de la fuente, estableciendo un límite que puede exigir al no residente. No obstante, solamente se aplicará cuando el beneficiario efectivo de los rendimientos generados en el Estado de la fuente, tenga la condición de residente en el otro Estado que forma parte del convenio.

En cuanto a las regalías, reguladas en el artículo 12 del Modelo Convenio de la OCDE, sólo el estado de la residencia puede someterlas a tributación. Al asignarse con carácter exclusivo a este último Estado la potestad tributaria, el Estado de la fuente no podrá gravarlos. No obstante, al igual que sucede en dividendos e intereses, solamente aplica la exención cuando el beneficiario efectivo de los rendimientos generados en el Estado de la fuente tenga la condición de residente en el otro Estado que forma parte del convenio, sino es así, el Estado de la fuente recupera el derecho a gravar ilimitadamente las regalías generadas en su territorio.

CAPÍTULO III.

LA EFECTIVIDAD DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO COMO NORMA ANTIELUSIÓN

Una vez que han quedado delimitado, en los capítulos previos, los temas que el sustentante considera como columna vertebral en el análisis de problema, es procedente entrar al capítulo conclusivo en afán de exponer la conveniencia o inconveniencia de regular en la legislación mexicana las conductas elusivas o abusivas.

Para lo anterior, será indispensable ponderar cuál pudiera ser la figura jurídica que, atendiendo a la naturaleza del derecho positivo mexicano, tuviera cabida en los ordenamientos jurídicos.

Se dijo previamente, y sin poner todavía etiquetas a los conceptos, que ante el precepto fiscal que impone una determinada obligación tributaria, se encuentra la conducta de algunos gobernados, quienes eligen otros caminos menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquél que la ley se proponía gravar. Dentro de estas alternativas, se dijo, son de resaltar dos modalidades:

La de que aquel que obrando de modo indicado sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria, pues en realidad está vulnerando la *ratio legis* del precepto; y por otra parte, la de quien obrando de modo indicado no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en sus actuaciones a optar por la vía económica menos gravada.

El verdadero problema surge al enfrentarse con ese modo de proceder del gobernado, y dentro de esa modalidad, la gran dificultad se presenta, precisamente, al tratar de deslindar las dos subespecies referidas en el párrafo anterior.

Con todo el problema, gana en dificultad, y posiblemente en interés, al observar que dentro de la segunda subespecie *prima facie* es tan legítima que carecería de interés a los efectos de ésta ponencia.

La primera de las subespecies, en buena lógica jurídica, la mayor parte de los teóricos optan por calificarla de legítima o conforme a la ley, constituyendo por tanto, el eje central de análisis.

Es consciente el sustentante, que existe una alta probabilidad de no llegar a una conclusión definitiva, entendiéndose por ésta una solución única al problema, pues habrá que plantearse el problema fundamental, sobre el que cada uno de los lectores no participa necesariamente de una misma concepción de la ley e inclusive en la mayoría de los casos, por no decir en todos, el lector ha tomado partido previamente al pronunciarse a favor de una concepción espiritualista o formalista de la ley.

No obstante lo sentenciado en primer término, previamente se analizarán las reacciones de algunos sistemas de derecho comparado que han optado por observar teorías antiabuso consuetudinarias y aquellos que han decidido incluir en su legislación ordinaria cláusulas generales antiabuso, así como algunos casos prácticos y recomendaciones de la OCDE sobre este tipo de regulaciones, para concluir con los asertos de este trabajo de investigación, consistentes las reacciones que el legislador mexicano debe tener frente a este tipo de conductas, versando las conclusiones sobre: la conducta objeto de regulación; la institución jurídica más adecuada para su implementación; los medios y procedimientos a través de los cuales se puede alcanzar tal fin; y por último los argumentos sobre los cuales se sostiene la constitucionalidad de una cláusula general antielusiva en el sistema jurídico mexicano.

1. Las cláusulas generales antielusivas alrededor del mundo⁹⁷

a. Derecho positivo y derecho consuetudinario.

Es sabido que los Estados, frente al fenómeno de la elusión fiscal, reaccionan estableciendo o aplicando dos tipos de normas antiabuso: las cláusulas generales que prevén conductas de abuso o fraude no referidas de modo específico a la aplicación de un determinado tributo y las referidas a determinadas conductas que afectan la aplicación de un tributo en concreto. Las primeras pueden manifestarse como normas

⁹⁷ En su mayoría la referencia a las cláusulas alrededor del mundo, fueron tomadas de la traducción contenida en la obra de CORTIÑAS PELAEZ, León, De la planeación Tributaria y del Abuso del Derecho, Cuestiones políticas 2, Maracaibo Venezuela, así como del Tomo II de las Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima Perú 2014.

establecidas en el derecho positivo, pero también como criterios o principios decantados a través de la doctrina jurisprudencial. Las segundas serán siempre normas de derecho positivo.

Al respecto SOLER ROCH, María Teresa⁹⁸, en las XXVII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en 2014 en Lima Perú, señala que en relación con las normas antiabuso generales, una distinción clásica, es la referida a su modo de producción, caracterizado en los sistemas de Derecho Continental –Europeo- por la codificación de este tipo de reglas, mientras que en los sistemas anglosajones, las reglas se han decantado como resultado de la doctrina jurisprudencial.

En la actualidad –continúa señalando SOLER ROCH- esta distinción ha perdido relevancia, porque encontramos ejemplos de normas codificadas en sistemas anglosajones y sistemas continentales en los que, en ausencia de normas, la jurisprudencia ha decantado una doctrina antiabuso.

En los sistemas europeos, el ejemplo de referencia de norma general antiabuso codificada, sigue siendo la norma contenida en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, así como la Ley General Tributaria española, que aunque con distinta evolución, siempre ha tipificado una norma de este tipo. Sin embargo dentro del mismo sistema jurídico –continental- en Italia, una corriente jurisprudencial ha propugnado la denominada *interpretazione antielusiva*⁹⁹, la cual sin necesidad de una norma general antiabuso codificada, permite la corrección de las conductas de abuso.

Por su parte, en los sistemas anglosajones, la regla general ha sido la creación jurisprudencial de principios y criterios generales antiabuso, siendo la doctrina de los tribunales ingleses y norteamericanos el ejemplo paradigmático a este concepto. Sin embargo, también en ordenamientos que se encuentran en sistema *common law*, existen ejemplos de normas antiabuso generales codificadas, como el de la norma aprobada en Estados Unidos –IRC 7701-, basada en el criterio de la sustancia

⁹⁸ SOLER ROCH, María Teresa, Relatoria General, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición (España), ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 35

⁹⁹ Esta corriente jurisprudencial ha sido criticada por la doctrina, por considerar que atenta contra la seguridad jurídica.

económica o la *Finance Act 2013 –Reino Unido-* que introdujo una norma general antiabuso que utiliza el criterio de artificiosidad de las operaciones y la ventaja fiscal como objetivo prioritario.

b. Derecho Positivo comparado.

Los excesos ilegítimos en las planeaciones tributarias o lo que según el Estado califica como inaceptable, ha originado que alrededor del mundo casi todos los países hayan establecido cláusulas específicas antiabuso –paraísos fiscales, capitalización delgada, precios de transferencia-, así como que en la mayoría de los tratados internacionales en materia fiscal se hayan adoptado cláusulas antiabuso generales *-treaty shopping, rule shopping, etc.-*; y que algunos países hayan optado inclusive por incorporar cláusulas generales antiabuso.

Empero, parece interesante el esforzarnos en una presentación analítica de los diversos preceptos, pues su riqueza se pone así de manifiesto, y nos permite captar, en toda su magnitud, la recepción en el derecho público contemporáneo de criterios ciertamente originados en las construcciones más ortodoxas y en las más progresistas, de las cuales se puede extraer como signo distintivo común, lo siguiente:

1. El motivo único o primordial de la elusión combinado con el carácter artificial de la forma adoptada.
2. La acumulación perceptiva de varias modalidades inaceptables.
3. El juego simultáneo de otras formulaciones del acto abusivo.
4. La anormalidad del acto u operación.
5. La desproporción de la forma con el carácter y significación del acto.
6. La contradicción con el sentido y con el fin de la regla tributaria.

La proyección de la teoría privatista del abuso de las formas jurídicas ha sido cada vez más fina e intensa en el campo del derecho tributario internacional, si casi todos los ordenamientos parten de la libertad abstracta de la planeación tributaria, permitiendo la libre elección por el contribuyente de las formas jurídicas que estime

más favorables para la regulación de sus negocios, múltiples modalidades tienden a restringir cada vez más severamente las modalidades abusivas de esta libertad.

(i) Europa

En primer lugar, el legislador tiende a castigar la opción formal destinada, única o primordialmente a la elusión tributaria pero, tanto por ejemplo en **Alemania** como en **Francia** se requiere que el motivo, es decir la intención de eludir el tributo se combine con el carácter artificial de la forma jurídica para obtener un resultado económico y determinado, es decir, intencionalidad y engaño.

Para la fórmula alemana, la evaluación de esta artificialidad, tendrá en cuenta la medida en la cual el contribuyente se aparta de la conducta habitualmente seguida por un hombre de negocios.

Asimismo, **Suecia** en la lucha contra la elusión fiscal librada mediante la emisión de reglas legislativas específicas, tendentes a desenmascarar el comportamiento abusivo, emplea la fórmula basada en el hecho de que, una transacción es inaceptable cuando se cumplen conjuntamente las condiciones siguientes: 1. La acción no es la más directa para la obtención del resultado financiero buscado; 2. La búsqueda del beneficio tributario es la razón esencial de la acción; y 3. La acción contradice claramente el objetivo de la regla.

Austria e **Israel** por su parte, especifican que las condiciones necesarias para el rechazo de la operación son el ahorro tributario, la preponderancia del motivo de evasión fiscal y el carácter artificial de la operación.

Por su parte, la legislación de **Holanda** establece, si un contribuyente, exclusivamente o principalmente, con el propósito de eludir un tributo, forja un estatuto legal igual a otro que genera responsabilidad tributaria, esta última será utilizada a efectos tributarios contra el contribuyente, dado que de lo contrario se frustraría el propósito y significado de la ley¹⁰⁰.

¹⁰⁰ If a taxpayer, exclusively or mainly for the purpose of tax avoidance creates a situation (legal status) which is in effect to one which involves a tax liability, the latter situation will, with respect to the taxpayer be used for the tax purposes, provided that the purpose and meaning of the law would be frustrated, were no tax assessed"

Por su parte **Francia** ha desarrollado de la siguiente manera el principio de la normalidad del acto de gestión, elaborado inicialmente por la jurisprudencia administrativa del consejo de Estado, sobre las siguientes bases:

Son inoponibles a la administración tributaria los actos -anormales- que disimulan el verdadero alcance de un contrato o un convenio, mediante alguna de las siguientes cláusulas:

- Los que permiten derechos de registro o un tributo de publicidad inmobiliaria menos elevados.
- Los que encubren, sea una realización, sea una transferencia, de beneficios o de ingresos.
- Los que permiten la evitación, total o parcial, del pago de los tributos generados por el monto de los negocios, relativo a las operaciones en ejecución de un contrato o de un convenio.

Sustantivamente en el mismo sentido, se presenta en **Alemania** -a quien algunos autores los consideran padres de las cláusulas antiabuso- el Ordenamiento Tributario que en lo tocante a negocios jurídicos ineficaces o negocios jurídicos simulados y a la desviación -anómala- de las posibilidades del contribuyente en el diseño de su situación jurídica tributaria, se erige por la ineficacia de éstos.

Con referencia a la ineficacia de los negocios jurídicos de derecho privado el Ordenamiento Tributario alemán preceptúa: “Que un negocio jurídico sea o se resuelva ineficaz, es irrelevante para la tributación, en tanto y en cuanto las partes participan y sostiene el resultado económico de este negocio jurídico. Esto no vale cuando las leyes tributarias dispongan en sentido diferente.”^{101,}

Y con referencia a los negocios jurídicos simulados, el Ordenamiento Tributario indica: “Los negocios simulados y las operaciones simuladas son inoponibles para la tributación.”^{102,}

¹⁰¹ Parágrafo 41 del Ordenamiento Tributario Alemán, cit. por Cortiñas Peláez León, Op. Cit., p. 129

¹⁰² Ibídem.

Finalmente respecto a la desviación -anómala- de las posibilidades del contribuyente en el diseño de la relación jurídica tributaria, tenemos el célebre párrafo 42 del Ordenamiento Tributario, considerado el precepto central en la elusión tributaria, establece: “La ley tributaria no puede ser eludida mediante desviación de las posibilidades de conformación del derecho.”

Cobra relevancia para el presente trabajo de investigación, que el criterio de la doctrina alemana, constituye una limitada, pero esencial, prohibición de la analogía.

Esto es, si el legislador vincula la obligación tributaria a una conformación económica determinada -típica- y el obligado tributario logra, mediante una conformación atípica y desproporcionada, un resultado económico en esencia idéntico al que se hubiera logrado respetando los elementos formales presupuestos por la ley, la misma carecerá de eficacia legal para fines de tributación y se permitirá su recharacterización.

En la misma línea de pensamiento **Austria** establece dentro su legislación una cláusula antiabuso que señala “La obligación tributaria no puede ser eludida o disminuida mediante la desviación de las formas y las posibilidades de conformación del derecho civil.”

A su vez **Suiza** regula que el ahorro tributario no está permitido cuando para su verificación se elige un procedimiento inusual e inadecuado, contrario por lo demás a las obligaciones de lealtad y buena fe.

Finlandia incorpora a su derecho positivo una cláusula general preventiva de la elusión fiscal estableciendo: “Que la operación será ineficaz para efectos fiscales, cuando se ha dado a una circunstancia o negocio una forma legal que no es proporcionada con su actual carácter y significación, si es obvio que dicha acción ha sido emprendida con el propósito de evitar el pago de tributos.”

Israel definitivamente constituye uno de los ejemplos a destacar en el presente trabajo de investigación, ya que dicha legislación sin perjuicio de adoptar la interpretación económica, rechaza de tajo las formas “impropias” que disfrazan

artificialmente la substancia del negocio, estableciendo una compleja cláusula contra la elusión, la cual según la traducción tomada de la obra de LEÓN CORTIÑAS es del tenor siguiente:

“Operación ficticia o artificial. Cuando el funcionario tributario opina que alguna transacción -que reduce o reducirá el monto del tributo pagado por una persona- es artificial o ficticia, o que alguna disposición no tiene efectos en los hechos, o que uno de los principales objetivos de una transacción dada es una impropia elusión de tributos o reducción del tributo, puede ignorar dicha transacción o disposición y la persona concernida tributará de conformidad. Una elusión de tributo o reducción tributaria puede ser considerada como impropia aunque no sean ilegales.”¹⁰³

De acuerdo con lo anterior, la ley israelí definitivamente condena todo tipo de planeación tributaria y llega a una equiparación *de jure* entre evasión y elusión.

En efecto, bastará para la aplicación de esta regla con la prueba de que uno de los principales objetivos de la transacción dada es la elusión tributaria, sin que sea óbice para lo anterior, el que la encomienda sólo resulte aplicable cuando la elusión sea impropia, sin embargo, no existe definición de operación impropia, excepto que impropia no significa necesariamente ilegal, aunado a lo anterior en dicha ordenanza no se sugiere que su aplicación esté en alguna forma limitada a las operaciones domésticas.

Por todo ello, el principio o regla de sustancia sobre forma, alcanza en esta legislación una de sus consagraciones más radicales.

En **España** la norma general antiabuso se encuentra regulada bajo la figura de “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria”¹⁰⁴, -hasta 2003 se encontraba regulada bajo la figura del Fraude a la Ley en el artículo 24 de la LGT- y dispone que, se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria, cuando los obligados tributarios, eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la deuda o la base tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

¹⁰³ Traducción tomada de la obra De la Planeación tributaria y del abuso del derecho de CORTIÑAS PELÁEZ León, p. 94

¹⁰⁴ Artículo 15 de la Ley General Tributaria española

- a. Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal o de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Italia si bien no cuenta en su legislación con una cláusula general antiabuso, consigan en el artículo 10 de la Ley italiana de 29 de diciembre de 1990, prevé en el primer punto que se consienta a la administración financiera desconocer las ventajas tributarias conseguidas en operaciones de concentración, transformación, separación, reducción de capital, liquidación, valoración de participaciones, cesión de créditos o cesión de o valoración de valores inmobiliarios, establecidos sin validas razones económicas con el fin exclusivo de obtener fraudulentamente un ahorro de impuestos.

(ii) América

En similares condiciones en **Estados Unidos de Norteamérica**, la sección 1.551 del *Internal Revenue Code*, consiente que puedan ser desconocidos los trasposos de bienes efectuados de una sociedad a otra, cuando esta última se haya constituido, específicamente con el fin de adquirir estos bienes y sea controlada por la primera o por sus socios mediante la posesión del 80 por ciento del capital

Asimismo la sección 269 del *Internal Revenue Code* consiente el desconocimiento de las deducciones y de otros beneficios fiscales que podrían dar derecho a la adquisición del control de una sociedad o de bienes pertenecientes a una sociedad, en el caso en que la elusión constituya el fin primordial de la operación.

Por su parte la legislación **Argentina**, prevé la primacía del *intetio facti* sobre el *intentio iuris*, cuando el contribuyente use instrumentos inadecuados respecto a sus propios fines económicos, sin menoscabo de que el artículo 19 de su Constitución consiente todo aquello que no está prohibido por la Ley.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Cfr. por AMATUCCI Andrea, Fraude y Evasión Vías, p. 16

Así la legislación argentina consagra denominado “principio de realidad económica” una norma antiabuso genérica, misma que señala: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan estos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”*¹⁰⁶

Así, DARIO M. RAJMILOVICH¹⁰⁷ precisa que el principio de realidad económica argentino permite reclasificar las figuras legales empleadas en transacciones que manifiestamente presentan una causa económica distinta: es decir, el propósito típico de la figura legal (*intentio juris*) aparece distorsionado en función de la intención económica efectivamente perseguida por el contribuyente (*intentio facti*) verificándose un acople artificial entre una y la otra. En tales casos se verifica una violación del propósito y objeto de la ley impositiva.

En el Caso de **Bolivia** el artículo 8 del Código Tributario Ley 2492, permite a la Administración Tributaria recalificar una operación o calificarla de simulada, y así atribuir los efectos fiscales de la operación que se simula, bajo las siguientes modalidades:

La cláusula de calificación contenida en el artículo 8.II.a) que permite a la Administración Tributaria recalificar y reconducir el tratamiento fiscal que corresponde a una operación cuando el sujeto pasivo ha adoptado formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica.

¹⁰⁶ Artículo 2º Ley de Procedimiento Fiscal.

¹⁰⁷ RAJMILOVICH, Darío M, Relatoría Nacional Argentina, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición (España), ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 135

La cláusula contra la simulación contenida en el artículo 8.II.b) que permite a la administración, previa calificación de simulación, prescindir del acto que se simula en la operación y reconocer el hecho generador gravado efectivamente.

Con respecto a **Brasil**, BARROS VITA Jonathan¹⁰⁸ nos señala que la legislación de ese país, se rige por la regulación en la unidad del derecho –no poder para fines civiles y si para fines tributarios-, pues el artículo 10 del Código Tributario Nacional Ley 5.172 establece la imposibilidad de que el derecho tributario redefina conceptos que primariamente son definidos por el derecho privado.

Sin embargo de conformidad con dicho autor, dicha regla general, es antagonizada por la estructura antípoda contenida en el artículo 116 del mismo ordenamiento, mismo que señala:

“Artículo 116. Salvo disposición de ley en contrario, se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus efectos:

- I. Tratándose de situación de hecho, desde el momento en que se verifiquen las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le son propios.
- II. Tratándose de situación jurídica, desde el momento en que esté definitivamente construida, en los términos del derecho aplicable.

La autoridad administrativa podrá considerar actos o negocios jurídicos realizados con la finalidad de disimular el hecho generador del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos a ser establecidos en la legislación ordinaria.”

A pesar de la premisa básica utilizada por la administración tributaria brasileña de que ese artículo constituye una norma general antielusiva, señala XAVIER ALBERTO¹⁰⁹, que gran parte de la doctrina brasileña no entiende a la regla como tal, sino más como una norma anti-simulación.

¹⁰⁸ BARROS VITA, Jonathan, Relatoría Nacional de Brasil, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 170

¹⁰⁹ Cfr. por BARROS VITA, Jonathan, Op. Cit.

Colombia, de manera relativamente reciente, introdujo en la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, algunas normas que pretenden disuadir a los contribuyentes del uso de maniobras y operaciones de corte elusivo, al disponer en el artículo 869 de su Estatuto Tributario que, constituye abuso o conducta abusiva en materia fiscal el uso o implementación de una o varias operaciones, por intermedio de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento que, de una parte, no tengan como causa principal un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable –términos no definidos en la legislación- y, de otra, tiendan a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes y responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales, con el propósito de obtener provecho tributario..

La norma –con cierto desmedro de la seguridad jurídica¹¹⁰ - señala que el provecho tributario consiste, entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

A título de salvaguarda, la norma Colombiana, establece que no se entiende que hay abuso o conducta abusiva cuando el contribuyente se acoge a beneficios consagrados en la ley, siempre que (i) dé cumplimiento a la totalidad de los requisitos pertinentes en cada caso y (ii) no utilice mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos.

Conviene destacar que la norma colombiana antiabuso prevé un procedimiento especial –extraordinario- al cual le exige la obligación de probar, al menos tres de los siguientes supuestos:

- I. La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.
- II. La respectiva operación o serie de operaciones involucra paraísos fiscales.
- III. La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta o una

¹¹⁰ CAYCEDO TRIBÍN, Camilo Francisco, Relatoría Nacional de Colombia, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 238

entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distintos al ordinario.

- IV. El precio o remuneración pactado o aplicable difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.
- V. Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata dicho artículo.

La norma colombiana en análisis dispone que en el evento de presentarse abuso, las Autoridades Tributarias cuentan con facultades para desconocer los efectos de la conducta abusiva y recharacterizarla o reconfigurarla.

Ecuador, a pesar de su poca incursión en el derecho tributario internacional, ha desarrollado una cláusula general antiabuso, en el sentido de que se atienda a la esencia económica con prioridad sobre la o las formas jurídicas utilizadas, al disponer en el artículo 17 del Código Tributario: “Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlo tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

Paraguay¹¹¹ tiene previsto normas referidas al principio de realidad jurídica, en virtud del cual la forma jurídica adoptada por el contribuyente, no obliga al intérprete; la sustancia económica de la operación prevalece ante la forma. En este sentido el artículo 247 de la Ley n° 125/91 dispone:

¹¹¹ COLMAN, Gustavo Alberto, Relatoría Nacional de Paraguay, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición (España), ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 395

“Interpretación del hecho generador.- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; este deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.”

Perú introdujo en 2012 una cláusula antielusiva –Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario peruano¹¹² - estableciendo que en caso de que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria, cuando se evite total o parcialmente el hecho imponible o la deuda misma mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias: (i) que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y (ii) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieren obtenido con actos usuales o propios. La Administración Tributaria aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios.

República Dominicana prevé en el artículo 2 del Código Tributario que “Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde a los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenderse a ésta. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la forma jurídica se aplicará prescindiendo de tales formas.”

¹¹² En reemplazo de la Norma VIII del mismo cuerpo legal, sustituyendo la figura de la simulación por la de Fraude a la Ley. La intención del legislador fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificará la intencionalidad o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efectos de reinterpretarla con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos.

El Código Tributario de **Uruguay** dispone en su artículo 6 inciso segundo: “Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete, éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis a la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Los autores uruguayos FERRARI REY y SARTORI NÚÑEZ¹¹³, señalan que, la norma de referencia ha sido interpretada en su sistema, tanto del punto de vista doctrinal como jurisprudencial, como un precepto de calificación que requiere la prueba concreta de la desconexión entre forma y sustancia; pero que no amerita en ningún caso la prescindencia de negocios jurídicos verdaderos, en los cuales no exista tal discordancia, aun cuando a partir de dichos negocios derive una elusión del hecho generador o una disminución de la materia imponible.

Por ello –continúan manifestando– [dicha norma] no debe ser considerada como una norma general antiabuso, al menos en la acepción estricta del término, es decir, como una disposición que permita prescindir de negocios cuya única finalidad estribe en la elusión del tributo.

A su vez **Venezuela** consagra en e los artículos 16 del Código Orgánico Tributario¹¹⁴, 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹¹⁵ y 60 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹¹⁶, normas generales antielusivas, las cuales permiten revestir los

¹¹³ FERRARI REY Mario y SARTORI NÚÑEZ Eliana, Relatoría Nacional de Uruguay, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 506

¹¹⁴ Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Al calificar lo actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

¹¹⁵ Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imponibles del impuesto previsto en esta ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, aún cuando estén formalmente conformes con el derecho, realizados con el propósito fundamental, de evadir, eludir o reducir los efectos de la aplicación del impuesto. En este caso se presumirá que el propósito es fundamental, salvo prueba en contrario. / Las decisiones que la administración adopte conforme a esta disposición, sólo tendrán implicaciones tributarias y en nada afectaran las situaciones jurídicas privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos al Fisco Nacional. / Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados conforme a lo previsto en el encabezamiento de este artículo no impedirán la aplicación de la norma tributaria evadida o eludida, ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos.

¹¹⁶ Al calificar los actos o situaciones que configuran los hechos imponibles del impuesto previsto en esta ley, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de determinación previsto en el Código Orgánico Tributario podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos cuando estos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello

hechos o actos jurídicos de su verdadera forma, con independencia de la calificación que el sujeto pasivo haya dado a los mismos, partiendo, eso sí, de las aseveraciones de los hechos ejecutadas por éstos, en la cual consiste precisamente la prevalencia del fondo sobre la forma.

Interesante resultan las cláusulas antielusivas Venezolanas, pues incluyen en las mismas figuras como las relativas al levantamiento del velo corporativo, y como requisito de procedencia el que las operaciones objeto de calificación sean inapropiadas a la realidad económica perseguida y que dicho proceder derive en un ahorro o beneficio tributario, sancionado dichas operaciones con su ineficacia para fines tributarios.

A partir de lo anterior, es posible advertir, que existe un núcleo común en todas las normas antielusión; todas ellas tienen una base semejante, porque la elusión fiscal que no suponga la vulneración frontal de la norma tributaria, consiste siempre en los mismo; utilizar un acto o negocio típico para un fin distinto o idear un negocio atípico sin verdadera sustancia económica, y hacerlo para evitar pagar tributos, para pagar menos, para conseguir un diferimiento o la aplicación de un beneficio fiscal, o la opacidad de determinadas operaciones. Y todas las cláusulas se enfrentan a esta realidad a través de reduccionismos metodológicos, potestades excepcionales a favor de la Administración e incluso de instrumentos analógicos.

Nótese además, que la gran parte de las cláusulas antiabuso latinoamericanas refieren que habrá que estar a la intención del legislador en cuanto al hecho generador, es decir, desentrañar si el mismo fue definido atendiendo a una realidad económica, o en función de una forma jurídica, premisa necesaria y previa para efectuar una recaracterización.

No obstante lo anterior, llama la atención el caso de **Chile**, el cual a pesar de ser reconocido en el continente como uno de los países con mayor recaudación per cápita, no existe en su ordenamiento tributario normas generales antielusión que faculden a la Administración Tributaria para recalificar los negocios u operaciones de

se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. Las decisiones que la Administración Tributaria adopte, conforme a esta disposición, sólo tendrá implicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídico-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos de la República.

los contribuyentes. “El principio tributario imperante en sistemas de *common law* del *substance over form* no tiene reconocimiento en Chile.”^{117,}

2. Casos emblemáticos

En relación con el tema planteado en el presente trabajo de investigación, se antoja interesante la revisión de algunos casos que evidencien la forma en que algunos otros países han enfrentado problemas semejantes, sentado precedentes emblemáticos, a partir de los cuales se generaron doctrinas judiciales que inclusive han inspirado regulaciones administrativas.

La tradición muestra que las cláusulas antiabuso, han tenido su génesis, en la mayor parte de los casos, en las doctrinas emanadas de los tribunales, precisamente al juzgar temas de elusión sometidos a su jurisdicción.

Con la breve reseña de los casos emblemáticos, el lector podrá advertir los distintos enfoques origen de las teorías antielusivas, esto es, partiendo desde la moralidad en la actuación, hasta pasar por la legalidad o la legitimidad.

i. Gregory vs Helvering¹¹⁸

Resuelto por la Suprema Corte de Justicia Norteamericana en el año de 1935, el caso *Gregory vs Helvering* atendió a un problema suscitado entre la Administración Tributaria Norteamericana y un particular, Evelyn Gregory.

El problema consistió en que la operación fue presentada ante el fisco como una reestructuración corporativa a fin de aprovechar algunos beneficios que le correspondían a ésta, sin embargo, la autoridad administrativa la desestimó al considerar que la misma correspondía en realidad a una venta de acciones.

Evelyn F. Gregory era propietaria exclusiva de *United Mortgage Corporation* empresa que a su vez poseía acciones de otra compañía denominada *Monitor*

¹¹⁷ SUAZO LÓPEZ, Javiera, Relatoría Nacional de Chile, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 190

¹¹⁸ Cfr. por ROA JACOBO, Juan Carlos, Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana, p. 3

Securities Corporation, estos es, Evelyn Gregory era propietaria en segundo nivel de las acciones de ésta última.

En 1828, cuando las acciones de *Monitor* tenían un valor alto en el mercado, Gregory decidió enajenarlas, para llevar a cabo dicha enajenación se presentaban fiscalmente las siguiente alternativas atendiendo a la legislación norteamericana de esa época:

- Vender las acciones de *Monitor* y distribuir la ganancia obtenida, después del pago de impuesto, a la propia señora Gregory. En este caso la ganancia generada por esta venta, y recibida por Gregory, después del pago de impuestos, habría sido considerada como un dividendo y habrían sido cobrados los impuestos una vez más, como un ingreso ordinario, esto es, dicha operación generaría que se pagará dos veces el tributo, uno corporativo y otro personal.
- Otro método al alcance de la señora Gregory, era el relativo a que las acciones de *Monitor* le fueran distribuidas como un dividendo y luego proceder a su venta ella misma. En este caso, también las acciones de *Monitor* transferidas a Gregory habrían tributado como ingresos ordinarios, es decir, se generaría un impuesto por el ingreso por dividendo y otro impuesto por la ganancia que llegare a resultar de la enajenación de las acciones.

Ante las alternativas que la ofrecía la legislación a la señora Gregory, ésta buscó vender las acciones de *Monitor* pagando un solo impuestos sobre la utilidad y a una tasa más baja, para tal efectos, Gregory creó una nueva corporación, es decir, una tercera empresa llamada *Averill* efectuando la operación de la siguiente manera:

United Mortgage Corporation, en una aparente reestructuración corporativa, transfirió todas las acciones de *Monitor* a *Averill* y Gregory recibió a su vez todas las acciones de *Averill*, solo tres días después *Averill* fue liquidada y Gregory recibió las acciones de *Monitor* como el activo exclusivo de *Averil* vendiéndolas inmediatamente.

El argumento consistía en que, la operación que se había realizado en tres etapas, consistía primero en una reorganización corporativa exenta del pago de

impuestos, segundo en un reembolso de capital, en el cual sólo se pagan impuestos cuando el reembolso lleva implícita una ganancia –situación que no acontecía en el caso en análisis- y tercero en una enajenación de acciones en donde sí se pagaría el impuesto por la ganancia.

Con esta forma de proceder la señora Gregory eludió el pago de uno de los impuestos que originalmente se debieron causar, esto es el impuesto por la distribución de dividendos y sólo pagó el impuesto por la ganancia en la enajenación de acciones

El comisionado del Servicio de Rentas Internas –IRS- argumentó que la operación llevada a cabo con *Averill* debía ser desatendida y que el recibo de acciones de *Monitor* por la señora Gregory debía ser tratado como si *United* hubiera vendido las acciones de *Monitor*, distribuyendo los beneficios como un dividendo a Gregory.

Dicho caso fue discutido por el Tribunal de Apelaciones de Estados Unidos y posteriormente en la Suprema Corte, pero la posición del juez Learned Hand, es la que conviene destacar para el caso en estudio.

En la decisión redactada por el juez Learned Hand, se contradijo la decisión del *Board of Tax Appeals* –que originalmente había fallado a favor de Gregory, tras interpretar la legislación de una manera formalista- y se realizaron afirmaciones que al día de hoy siguen siendo citadas por ambos bandos en el debate en torno al combate de las prácticas que se consideran abusivas. Hand afirmó que¹¹⁹:

“Una operación determinada no se ve demeritada por el hecho de que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquier persona puede organizar sus negocios de tal manera que el gravamen que les corresponda sea el menor posible; las personas no están obligadas a escoger como modelo transaccional aquél que mejor pague al Fisco; ni siquiera puede considerarse un deber patriótico el de aumentar los impuestos del causante.

Sin embargo en el caso sometido a su estudio, la transferencia de acciones de *Monitor* a *Averill* no correspondió a una verdadera reorganización, a pesar de que la transacción se

¹¹⁹ Cit por ROA JACOBO, Juan Carlos, op. cit. p 5

ubicará literalmente dentro del significado del término “reorganización” como fue definido en el *Revenue Act* de 1928, sin embargo aquella disposición no se aplicaría; el objetivo de la “reorganización” en el *Revenue Act* era para eximir a las reorganizaciones emprendidas con “motivos adecuados a la conducta” de un negocio y no cuando el objetivo exclusivo de una transacción era la elusión fiscal.”

La postura de Hand fue avalada por la Suprema Corte de Justicia, un año después.

No obstante lo anterior, Hand no argumentó porque consideraba que los tribunales deberían adoptar una aproximación menos formalista frente a las obligaciones fiscales, en lugar de asumir, como lo había hecho el *Board of Tax Appeals*, que un estatuto tan meticulosamente planeado debía ser interpretado como una expresión literal de la política fiscal, y dejar solo pequeñas aperturas para la consideración judicial.

Nótese que el caso en análisis encuadra perfectamente con el desarrollo del presente trabajo de investigación, ya que el mismo enarbola un tema de elusión y no así de economía de opción. Lo anterior, ya que si bien es cierto la contribuyente “optó” por una vía menos onerosa, también lo es que sólo se ubica en el tipo jurídico con la intención de eludir el pago del impuesto, es decir, nunca tuvo la intención de realizar una reestructuración corporativa con fines empresariales, por tanto, se transgredió el espíritu de la Ley –*la ratio*–.

ii. Duque de Westminster

El emblemático caso del británico Duque de Westminster, fue resuelto en 1935 por la Cámara de los Lores.

El Duque de Westminster, uno de los hombres más ricos de Gran Bretaña, quiso deducir de sus ingresos, los sueldos y salarios que pagaba con recursos propios a sus empleados domésticos, desde luego con la intención de tener una menor base impositiva. De conformidad con la Ley Británica no se le permitía la deducción de tales partidas, pero por otro lado, la ley permitía la deducción de “otras” partidas anuales

erogadas –las cuales no estuvieran identificadas con el pago de un servicio personal doméstico-.

Por lo tanto, el Duque convino con sus empleados en el sentido de que, en lugar de pagarles un sueldo mensual, les pagaría una anualidad por un periodo de siete años, supuestamente sin que el monto cubierto guardará relación con los servicios que ellos le proporcionaban. En estas circunstancias el Duque demandó que estos pagos podían ser deducidos de su ingreso al momento de determinar su base gravable.

La Administración Tributaria Británica, argumentó que el tribunal no debería hacer caso de la posición legal, sino que debería atender al fondo de la operación –lo cual debería entenderse referido a la prestación de servicios retribuida bajo una forma peculiar-.

No obstante la desestimación de la Autoridad Tributaria, la Cámara de los Lores rechazó su argumento, aludiendo a la necesidad de que se cuente con plena certeza de las consecuencias de los actos jurídicos –principio de certeza o seguridad jurídica¹²⁰ - como son contemplados estatutariamente –principio de reserva de ley-, e inclusive llegó a afirmarse “que cada hombre está facultado, si es que puede hacerlo, a ordenar sus asuntos de manera que su impuesto sea el menor posible”.

Al respecto advierte ROA JACOBO que “Las propias palabras parecen complementar –en el razonamiento- o contradecir –en el sentido del fallo- a la resolución adoptada en el caso *Gregory vs Helevering*. ”¹²¹

Resulta importante traer a colación el análisis que sobre el caso y el momento político realizó el historiador ROBERT STEVENS¹²²

Puede afirmarse que eran dos los factores que influenciaban las decisiones de la Cámara de los Lores en materia de elusión fiscal: el interés de clases y las demandas de solidaridad social en instituciones de emergencia.

¹²⁰ Como se vio al analizar el intento mexicano de inclusión de una cláusula antiabuso, precisamente el enraizado principio de certeza o de seguridad jurídica originó que la reforma propuesta en el 2005 a la legislatura, no fuera aprobada.

¹²¹ ROA JACOBO, Juan Carlos, op. cit., p. 6

¹²² Cit. por ROA JACOBO, Juan Carlos, op. cit., p. 6

Según STEVENS, en el siglo XIX, los tribunales británicos no trataron los asuntos fiscales de manera diferente a como lo hacían con otros asuntos legales. Sin embargo, en la primera década del siglo XX, el gobierno Británico introdujo impuestos del tipo progresivo –paga más quien mas gana-; después de este cambio, una postura formalista a favor del contribuyente empezó a dominar las decisiones de la Cámara de los Lores, lo que permitió que la gente con mayores recursos pudieran evitar los impuestos, lo cual, señala STEVENS, puede ser atribuido al hecho de que los Lores procuraron servir a los intereses y proteger la riqueza de las secciones establecidas de la sociedad.

La carga de impuestos sobre los mas pudientes aumentó en los años 30's, cuando un gobierno laborista aumento las tasas impositivas. En tal virtud, el Duque de Westminster simplemente representaba según STEVENS, una manifestación ideológica de la Cámara de los Lores.

Durante la segunda guerra mundial, la Cámara de los Lores modificó su postura, inclusive algunos Lores, adoptaron un acercamiento “patriótico” a la elusión fiscal, bajo el estandarte de que “todos los ciudadanos se encuentran bajo una obligación de pagar una parte justa de sus impuestos.” Sin embargo, según el relato de STEVENS, una vez concluida la guerra, los Lores volvieron a su antigua postura formalista, postura que la fecha ha evolucionado hasta caer en algunos casos en la teoría de la sustancia sobre la forma.

Como se vio el caso Duque de Westminster fue resuelto en sentido opuesto al caso *Gregory vs Helvering* y con una diferencia de apenas cuatro meses de la decisión de la Suprema Corte Norteamericana, no obstante ello, resulta destacable que ambos casos son semejantes en cuanto a que el contribuyente se condujo con cierta liberalidad frente a las normas a las que podía acudir, a pesar de que esa libertad implicará una transgresión al espíritu de la Ley.

Uno y otro caso se han convertido en la bandera que enarbola quienes sostienen una posición más formalista –Westminster- y quienes están a favor de un

análisis que atienda en mayor medida a la sustancia económica de la operación –Gregory–

Como puede apreciarse a pesar de haber transcurrido 80 años de haberse resuelto dos casos emblemáticos, el tema permanece vigente, y las posturas polarizadas, y si bien es cierto los antecedentes han generado algunas inclusiones legislativas, no ha pasado lo mismo con el caso mexicano, en donde hasta la fecha sigue prevaleciendo la forma sobre la sustancia, bajo el argumento del anacrónico *test* de seguridad jurídica.

iii. La sentencia *Lankhorst-Hohorst GmbH*¹²³

La sentencia *Lankhorst-Hohorst* dictada por el Tribunal de Justicia Europea, dirimió el tema relativo a si una norma alemana de carácter doméstico era contraria a los principios rectores del Derecho Comunitario, tomando en cuenta que Alemania formaba parte de la Comunidad Europea.

La norma en controversia consagraba la regla conocida como Capitalización Delgada, según la cual tratándose de préstamos entre empresas de grupos, cuando el valor del préstamo fuera 3 a 1 sobre el valor del capital de la empresa, a los intereses debiera dárseles el tratamiento de utilidades distribuidas y por lo tanto objeto de pago de impuestos¹²⁴.

En la sentencia *Lankhorst-Hohorst* el Tribunal de Justicia estableció que la norma anti subcapitalización alemana contenida en el artículo 8 bis de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades, es incompatible con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 43 de la Tratado Constitutivo de la Unión Europea.

El artículo 8 *bis* dispone: "... la retribución de los recursos ajenos que una sociedad de capital, sujeta sin limitación al impuesto, haya obtenido de un socio que carece de crédito fiscal, que haya poseído en el curso del ejercicio económico una participación sustancial en el capital de la sociedad, se considerará constitutiva de un reparto de beneficios encubierto cuando... se haya acordado una retribución

¹²³ Cfr. por SANZ GADEA, Eduardo, Medidas antielusión Fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, p. 62

¹²⁴ México atendiendo a las recomendaciones de la OCDE introdujo la cláusula específica antiabuso y actualmente la capitalización delgada –*thin cap*– se encuentra regulada en el artículo 27 fracción VII de la LISR

calculada según un porcentaje del capital y los recursos ajenos tripliquen durante el ejercicio el valor de participación de dicho socio, a menos que la sociedad hubiera podido obtener estos recursos ajenos de un tercero en iguales condiciones o si se trata de recursos ajenos prestados para financiar operaciones bancarias habituales...”

El tribunal de justicia hubo que responder a la siguiente cuestión prejudicial “¿Debe interpretarse el principio de libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro, previsto en el artículo 43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en el sentido de que se opone a la aplicación de la norma contenida en el artículo 8 *bis* del impuesto sobre sociedades?”

El Tribunal de Justicia, después de reiterar la jurisprudencia según la cual la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, pero que deben ejercitarla respetando las normas del derecho Comunitario, pasó a examinar, en primer lugar, si se había producido un obstáculo a la libertad de establecimiento y, en segundo lugar, una vez constatada la existencia de tal obstáculo, si concurre alguna causa de justificación.

Sobre el particular el Tribunal se pronunció en el sentido de que sí se había producido un obstáculo a la libertad de establecimiento, porque, en la mayor parte de los casos la sociedad matriz residente se beneficia del crédito fiscal, mientras que la sociedad matriz extranjera no se beneficia de éste, concluyendo que dicha diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, en principio prohibido por el artículo 43/CE, entendiendo que el artículo 8 *bis* alemán era discriminatorio, teniendo en cuenta que los socios alemanes se benefician del crédito fiscal, y por tanto, los efectos de la subcapitalización no se producen, a diferencia del caso de que los socios son extranjeros.

Nótese que en el caso en análisis, si bien es cierto versa sobre una cláusula antiabuso específica como lo es la capitalización delgada, también es cierto que la misma resulta relevante para nuestro trabajo de investigación, toda vez que se

ponderó una libertad –de establecimiento- frente a una transgresión al espíritu de la Ley –disfrazar las utilidades como pago de intereses-.

Si bien en el caso que nos ocupa el Tribunal fallo a favor de la libertad del particular, resulta destacable que el asunto no fue abordado al amparo del principio de fondo sobre forma, sino que el mismo se realizó atendiendo a los principios de eficacia directa¹²⁵ y de primacía¹²⁶.

iv. La corte de casación Chilena –Caso Sociedad Inmobiliaria Bahía-¹²⁷

El caso fue publicado en la Revista de Derecho y Jurisprudencia Chilena del año 2003.

Cabe destacar que al ser analizado el caso Inmobiliaria Bahía por la Corte de Casación Chilena, y a la fecha -2015- no existe en su legislación doméstica ninguna cláusula general antiabuso.

La resolución de la Corte de Casación Chilena partió del hecho de que el Servicio de Impuestos Internos chileno, procedió a fincar sendas liquidaciones de IVA a la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., por cuanto estimó que las operaciones que efectuaba se hallaban afectas a dicho tributo, específicamente el arrendamiento de bienes inmuebles amueblados, o en su defecto, la actividad comercial de hotelería, como hecho gravado.

Lo peculiar del caso es que la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. sólo se limitaba a arrendar bienes inmuebles, y otra sociedad, Prestaciones Caldera Limitada, arrendaban los bienes muebles que los guarnecían y que constituían –en su conjunto- cabañas que se arrendaban a pasajeros.

¹²⁵ El principio de eficacia directa, se identifica como aquél que implica que el tratado -norma comunitaria- produce efectos jurídicos inmediatos para sus suscriptores, sin que sean precisas normas nacionales o sin que éstas constituyan un obstáculo para la aplicación de aquella norma, de manera tal que los particulares tienen acción para exigir la aplicación de tales efectos frente a los poderes públicos nacionales.

¹²⁶ La Primacía implica, esencialmente, la inaplicación de la norma interna incompatible con el Derecho Internacional adoptado –Derecho Comunitario-. La ley interna no debe ser aplicada si es norma contraria al Derecho Comunitario y sin que sea necesario que la norma incompatible sea derogada ni tampoco declarada inconstitucional.

¹²⁷ Cfr. por MONTENCINOS ARAYA, Jorge, en su artículo publicado en la Revista de Derecho 215-216 “La potestad del servicio de impuestos internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la Evasión y la Elusión tributaria, p. 355 y 356

Ambas sociedades estaban constituidas por los mismos socios de modo que la renta pagada por aquellos se dividía, el 60% se asignaba al arriendo de inmuebles y, en consecuencia, ese porcentaje no quedaba afecto al pago del IVA¹²⁸ y el 40% restante al arriendo de los bienes muebles, porcentaje sobre el cual se pagaba el IVA.

El órgano fiscalizador chileno, después de desplegar sus funciones de fiscalización, prescindiendo de esta realidad comercial, procedió a fincar las liquidaciones en contra de una de las sociedades, considerando el total de las operaciones afectas al IVA, estimándose que por estar ambas sociedades constituidas por los mismos socios, que operan en su conjunto, en definitiva, desarrollan una actividad hotelera afecta al tributo en referencia.

La determinación fue impugnada por los contribuyentes ante los tribunales chilenos, obteniendo como resultado que la sentencia de primer grado desechó la reclamación formulada –confirmó el criterio del órgano fiscalizador–, la Corte de Apelaciones de Santiago –segunda instancia– confirmó el fallo en alzada, decisión que fue impugnada mediante un recurso de casación.

Una vez analizado el caso por la Corte de Casación chilena, otorgó la razón al contribuyente y por ende, dejó sin efectos las liquidaciones fincadas por el órgano fiscalizador, los argumentos esgrimidos por la Corte fueron los siguientes:

“Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria –ilícito–, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que hacer algo necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que optó, y no en aquella que se liquida.

Que en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega... Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que como resulta lógico entender, son más frecuentes que las de los primeros, sujetos a menor desgaste.

¹²⁸ En términos de la legislación chilena vigente en esa época, el arrendamiento de inmuebles puro y simple no se halla afecto al pago del IVA

Que poco queda por agregar sobre el tema que aparece meridianamente claro, salvo añadir que podría estimarse que precisamente por la forma como se halla establecida la estructura impositiva del IVA en el caso de los establecimientos como el de la especie, el órgano fiscalizador debió acudir a una imputación genérica en orden a mencionar tan sólo una norma de la Ley de la Renta, sin ningún (sic) otra especificación que pudiese fundar el criterio de las liquidaciones; y ello es, sencillamente, porque no la existe, al tenor de lo explicado. Al obrar así en el fallo recurrido se estima aceptando en buenas cuentas, que quede sin efecto por vía administrativa, actos válidamente celebrados como lo son dos contratos sociales, cuya nulidad corresponde que sea declarada por otros tribunales, y para ello ha tenido que suponer que ha existido una simulación sin que haya habido debate ni prueba sobre ese asunto. De este modo el Servicio, en esta materia, se aleja de su competencia por el simple expediente de efectuar liquidaciones de impuestos, y sin que se sepa, además, en qué condiciones queda la otra empresa relacionada.”

Nótese que si bien es cierto el argumento toral de la Corte lo constituye la falta de fundamento jurídico de la Administración Tributaria para proceder en ese sentido, también es cierto, que en dicha sentencia deja al descubierto su manera formalista de interpretar la ley.

Esto es, resulta evidente que en el presente caso la Corte de Casación no analizó –tal vez por falta de fundamento habilitante- la evidente transgresión del espíritu de la norma, mediante la interposición de una tercera sociedad.

Y quizás lo más criticable en la resolución de la Corte, lo es la tan denostada teoría de “el impuesto a los tontos”, según la cual, pagarán el impuesto aquellos que carezcan de la astucia suficiente para implementar una ingeniería fiscal. Situación que se ve ratificada con el razonamiento de la Corte en el siguiente sentido: “elusión (...) consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que hacer algo necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que optó, y no en aquella que se liquida.”

v. *Ferrovial Andina vs Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes, La Paz, Bolivia*¹²⁹.

El relación a la supra citada cláusula de calificación Boliviana, existe un pronunciamiento de la Autoridad de Impugnación Tributaria –Resolución de Recurso Jerárquico de la Superintendencia Tributaria General de Bolivia STG-RJ/0413/2006 de 29 de diciembre de 2006, en el cual una sociedad boliviana –Ferrovial Andina- repartió dividendos a uno de sus accionistas –Bolivian Railways, S.A.- sociedad también boliviana; ésta última requirió que el dinero de los dividendos sea remesado por su nombre y cuenta a las cuentas del extranjero de su respectivo accionista –Antofagasta PLC- sociedad no residente en Bolivia.

La gerencia distrital de Grandes Contribuyentes la Paz, interpretó que el reparto de dividendos a una entidad boliviana para su posterior remesado a una entidad del extranjero no residente en Bolivia, fue realizado con el fin de eludir la retención del 12.5% del Impuesto a las Utilidades Beneficiarios del Exterior IUE-BE por lo que, invocando el artículo 8 del Código Tributario Ley 1340, interpretó que la realidad económica debe ser aplicada prescindiendo de las formas jurídicas y por tanto, recalificó las operaciones otorgando el tratamiento de un reparto de dividendos a una entidad extranjera.

Esta recalificación fue finalmente confirmada por el fallo de la Superintendencia General.

vi. *Club Real Madrid*¹³⁰.

La Audiencia Nacional Española, en sentencia del 8 de julio de 2006, analizó el concepto de beneficiario efectivo, a raíz de los pagos realizados por el Real Madrid C.F. por concepto de derechos de imagen, a dos jugadores profesionales de fútbol a través de una entidad húngara, que a su vez era titular de los derechos de imagen que los futbolistas habían cedido previamente a una entidad holandesa, declarando

¹²⁹ TÉLLEZ ORDOÑEZ, Pablo, Relatoría Nacional de Bolivia, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 156

¹³⁰ ALMUNDI CID, José, Relatoría Nacional de España, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 156

que no procedía aplicar la exención prevista en el convenio hispano-húngaro para los cánones de fuente española.

En efecto, según se declaró por el Tribunal Español tanto en dicho caso como en otros procedimientos análogos, el hecho de que el convenio holandés resultase menos favorable que el húngaro, que se repartiesen los rendimientos obtenidos por la entidad húngara inmediatamente a Holanda o Chipre y de que los pagos que realiza la sociedad chipriota son similares cuantitativamente a los recibidos desde España, dan lugar a que la sociedad húngara receptora de los beneficios pueda, considerarse beneficiario efectivo de la renta

3. Recomendaciones de la OCDE sobre normas antielusión

En el informe de la OCDE *Harmful Tax Competition* -1998-, se formulan a los países miembros, entre ellos México, 19 recomendaciones para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, divididas en tres grupos, según que las mismas se refieran a la legislación interna, a los convenios para evitar la doble imposición internacional, o a la cooperación internacional, siendo que para fines del presente trabajo sólo nos ocuparemos de enunciar las de los dos primeros grupos, citando únicamente las que el relator considera las más importantes en el contexto que nos atañe.

Recomendaciones relativas a la legislación interna y prácticas internas:

1. Recomendación relativa a la transparencia fiscal internacional. Los países que no tengan reglas de este tipo deberían proyectar su adopción y los países que ya las hayan adoptado deberían asegurarse que se aplican de manera conforme al objetivo de la reducción de la concurrencia fiscal dañina.
2. Recomendación relativa a las instituciones de inversión colectiva extranjeras. Los países que no tienen reglas de este tipo deberían proyectar su adopción y los países que ya las tienen deberían proyectar aplicarlas a las rentas y entidades que se benefician de medidas consideradas determinantes de la concurrencia fiscal perjudicial

3. Recomendación relativa a la limitación del régimen exención-participación y otros regímenes de exención de rentas extranjeras. Los países que aplican el método de exención para eliminar la doble imposición de la renta de fuente extranjera deberían proyectar la adopción de normas que aseguren que las rentas extranjeras que se hayan beneficiado de prácticas fiscales constitutivas de concurrencia fiscal dañina no tengan derecho a la aplicación del método de exención. Las restricciones mínimas consistirían en expulsar del régimen de exención las rentas procedentes de paraísos fiscales o que han disfrutado de regímenes fiscales privilegiados y exigir un tipo mínimo de tributación
4. Recomendación relativa a las decisiones administrativas. Los países en los que las decisiones administrativas anticipadas pueden ser adoptadas, en relación con la tributación de un determinado contribuyente respecto de operaciones futuras, deberían hacer públicas las condiciones de concesión, rechazo o revocación de dichas decisiones
5. Recomendación relativa a los precios de transferencia. Los países deberían seguir los principios anunciados en el informe de la OCDE sobre principios aplicables en materia de precios de transferencia y abstenerse de aplicar o de inaplicar las reglas en materia de precios de transferencia de una forma que dé lugar a una concurrencia fiscal perjudicial.

Recomendaciones relativas a los convenios internacionales.

1. Recomendación relativa a la aplicación de los beneficios fiscales previstos por los convenios. Los países deberían proyectar introducir en sus convenios las disposiciones tendentes a limitar el derecho al uso de las ventajas previstas en los mismos en relación con las entidades y las rentas que se benefician de medidas constitutivas de prácticas fiscales perjudiciales, y examinar la forma en como las disposiciones existentes de sus convenios podrían ser aplicadas a estos efectos; el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición debería ser modificado de manera tal que contuviera las disposiciones o esclarecimientos necesarios a este respecto.
2. Recomendación relativa a la clarificación de las normas y las doctrinas

antiabuso en los convenios. Convendría clarificar los comentarios del Modelo de convenio de manera tal que quedase despejada toda incertidumbre o ambigüedad en lo que concierne a la compatibilidad de las medidas nacionales antiabuso con el modelo de convenio.

3. Recomendación relativa a una lista de medidas específicas de exclusión en los convenios. El Comité de asuntos fiscales debería establecer y mantener actualizada una lista de las disposiciones utilizadas por los países para excluir las ventajas resultantes de los convenios a ciertas entidades o a ciertos tipos de rentas, que pudiera servir de referencia a los países miembros para la negociación de los convenios.
4. Recomendación para la adopción de principios directores y la creación de un foro sobre prácticas perjudiciales.

Como se advierte claramente, la OCDE reconoce la existencia de prácticas abusivas que en gran medida generan la debilidad de las legislaciones fiscales, emitiendo para ello un serie de recomendaciones a los Estados miembros con la finalidad de que generar una política fiscal más igualitaria y con ello prevenir la fuga de capitales.

Sin embargo, también se advierte la tendencia de la OCDE de no incursionar en demasía en la legislación doméstica, ya que como el lector podrá advertir las recomendaciones sobre prácticas abusivas hacia las legislaciones internas son un tanto cuanto más tímidas que en lo tocante a los convenios de doble tributación adoptados por los países miembros.

Es decir, la OCDE ha seguido la política¹³¹ –la cual México ha adoptado a pie juntillas- de sólo recomendar realizar modificaciones a las legislaciones internas cuando ha detectado conductas que de suyo califica de ilegales, ello mediante la recomendación de cláusulas antiabuso específicas, como es el caso de los precios de transferencia, los paraísos fiscales o la capitalización delgada, sin embargo no hace recomendaciones sobre la necesidad de incorporar cláusulas antiabuso generales¹³².

¹³¹ Política que evidentemente ha tomado un giro de 360° con el plan de acción BEPS que en seguida será analizado.

¹³² Ídem.

Situación que no ocurre en materia de recomendación de convenios internacionales para evitar la doble imposición, ya que en ese caso, la OCDE si sugiere incorporar a los tratados que suscriban sus miembros cláusulas antiabuso generales, tales como la limitación de beneficios o la exclusión en la aplicación de los tratados

a. Conductas de carácter elusivo identificadas por la OCDE.

La OCDE hace una serie de recomendaciones respecto de la inclusión en los Convenios de ciertas disposiciones antiabuso específicas.

Por su parte, los miembros de la OCDE, como México, han incluido reglas antielusivas como son las siguientes:

Compañías que gozan de privilegios fiscales: consistente en negar beneficios del tratado a este tipo de entidades, o la limitación de beneficios a cierto tipo de empresas a las que la legislación doméstica otorga trato preferencial por ser propiedad de extranjeros.

Disposiciones encaminadas a cierto tipo de ingresos: consistente en negar los beneficios del tratado en aquellos casos en que en el otro Estado contratante, los ingresos estén gravados a una tasa impositiva baja o no estén gravados

Disposiciones en transacciones abusivas: consistente en negar los beneficios del Tratado en aquellos casos en que una transacción es celebrada con el único fin o propósito de tomar ventaja de un beneficio previsto en el Tratado.

Disposiciones en contra de la ley doméstica que entre en vigor con posterioridad a la celebración de un Tratado: consistente en negar los beneficios de un tratado a ingresos que gocen de un régimen fiscal preferente por disposiciones domésticas aprobadas con posterioridad a la celebración del tratado.

Ahora bien, México ha incluido en sus tratados internacionales en materia fiscal diversas reglas antielusivas generales, algunas de las cuales se mencionan a continuación:

Protocolo tratado celebrado con Austria, en su artículo 2º, se niega beneficios del tratado cuando las transacciones se hayan celebrado con el propósito de abusar de las disposiciones establecidas en el mismo.

Tratado con Brasil, en cuyo artículo 28 se prevé la posibilidad de negar beneficios del tratado si se determina que el otorgamiento de tales beneficios constituye un abuso del tratado teniendo en cuenta su objetivo y propósito y también se niegan beneficios a ingresos exentos o gravados a tasa preferencial.

En el tratado con Canadá se incluyó en su artículo 26, que los beneficios del tratado no aplican a corporaciones, fideicomisos u otras entidades que sean propiedad de no residentes, cuando el monto de impuestos a cargo de éstos sea significativamente menor al que se hubiera causado de ser poseído por residentes.

Como se dijo en el informe del año 2003 en que la OCDE recogió el principio de la limitación de beneficios de los tratados –LOB- bajo la siguiente redacción: *“Una guía es que un beneficio otorgado por un convenio para evitar la doble tributación no deberá estar disponible cuando el propósito principal de celebrar ciertas operaciones o contratos sea asegurar una posición fiscal más favorable y el obtener ese trato más favorable en esas circunstancias sería contrario al objeto y propósito de las disposiciones aplicables”*¹³³. De conformidad con esta regla, el abuso en la aplicación de los tratados implica la obtención de beneficios.

Asimismo el Comité de asuntos fiscales de la OCDE de 1987 en materia de Tratados para Evitar la Doble Tributación y de *Conduit Companies* concluye que el uso de tratados es inadecuado en aquellos casos en que una persona –residente en un Estado contratante- actúa a través de una entidad jurídica creada en algún otro Estado, con el objetivo de obtener beneficios de un tratado, que no le son aplicables de forma directa.

¹³³ “A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.”

b. El plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

El plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios –BEPS por sus siglas en inglés¹³⁴ - emitido en Septiembre de 2014, parte de un reconocimiento de la insuficiencia del actual sistema de fiscalidad internacional, basadas no sólo en los convenios sino también las legislaciones tributarias de los Estados y en particular, en la relativa a Impuesto Sobre Sociedades –ISR- para contrarrestar la erosión y el desplazamiento de bases imponibles, con un resultado de nula o baja imposición que especialmente, en el caso de las multinacionales, reduce considerablemente lo que en justicia, les correspondería contribuir (*fair share*¹³⁵).

Esta, es en esencia, la idea motriz que late tras esta iniciativa de la OCDE, tal como se expresa claramente en su texto, que justifica el plan de acción porque “Se necesitan cambios fundamentales para evitar eficazmente la doble exención o baja imposición asociados que separen artificiosamente los ingresos imponibles de las actividades que los generaron”.

Esta alusión a la “*artificiosidad*”, así como el contenido completo de algunas de las acciones propuestas, indican que el *BEPS* intenta combatir, entre otras cosas, la planificación fiscal agresiva y por ello mismo algunas de sus acciones van encaminadas a introducir normas antiabuso, ya sea en la legislación doméstica o en los Convenios.

En cuanto al papel de los Convenios en relación con el objetivo del plan de acción, también el texto advierte que *Aunque los tratados bilaterales de doble imposición hayan sido eficaces para evitar la doble imposición, existe la preocupación de que a menudo no pueden evitar la doble desimposición (...) en particular cuando se hace utilizando sociedades instrumentales que tienen poco o ningún fundamento*

¹³⁴ Base Erosion & Profit Shifting

¹³⁵ Participación justa

económico en términos de bienes inmuebles, bienes tangibles y empleados afectos a la actividad”.

En opinión de SOLER ROCH, esta declaración puede considerarse un giro copernicano en el sentido de que evitar la doble imposición no ha sido ni un principio rector ni un objetivo de los Convenios¹³⁶.

Algunas acciones propuestas, tiene amplia relación con el objetivo del presente trabajo de investigación, bien sea por afectar el contenido de los Convenios, al de las normas antiabuso internas, o a ambos. En tal sentido, debe tenerse en cuenta a las siguientes acciones:

- La acción 2 “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”;
- La acción 3 “Refuerzo de las normativas sobre CFC”;
- La acción 4 “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducción en el intereses y otros pagos financieros”;
- La Acción 5 “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”;
- La acción 6 “Impedir la utilización abusiva del Convenio”;
- La acción 7 “Impedir la alusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”; y
- La acción 10 “Incidir en los ajustes secundarios de precios de transferencia como consecuencia de una reclasificación de transacciones”.

Debe advertirse que a pesar de su reciente presentación y no haber finalizado el proceso de corrección de las propuestas relativas a las distintas Acciones y pese a los ambiciosos objetivos y proyección de futuro que parece tener el BEPS, ya se han manifestado voces críticas respecto del mismo, en algunos casos con argumentos no exentos de razón.

En ese sentido CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ¹³⁷ expresan la duda de si estamos frente a una mera reparación del sistema tradicional de fiscalidad

¹³⁶ SOLER ROCH, María Teresa, Relatoria General, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición (España), ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERU 2014, p. 45

¹³⁷ Cfr. por SOLER ROCH, María Teresa, Op. Cit, p.346

internacional, a través de medidas-parche o ante una reforma de más calado que inicia una nueva era.

En cualquier caso, son muy críticos con esta iniciativa por las siguientes razones: primera, ausencia de unos principios inspiradores claros y cohesionado; segunda, ausencia de conceptos fundamentales, con especial referencia al de “planificación fiscal agresiva”: tercera –tal vez la más importante-, la inseguridad jurídica derivado de lo anterior y del uso de interpretaciones finalistas de corte económico, como el alineamiento de las bases imponibles, con la realidad económica; cuarta, la “culpabilización” de las multinacionales en base a conductas moralmente reprobables pero jurídicamente no reprochables, sin tener en cuenta que la erosión y el desplazamiento de las bases imponibles es una situación provocada por los propios Estados y la propia OCDE, por impulsar un sistema internacional ambiguo y carente de cimientos sólidos.

Estos autores concluyen prediciendo que la reparación del sistema internacional ambiguo carente de cimientos sólidos, puede generar una “tormenta perfecta” en la que la inseguridad jurídica sea la nota distintiva y el principal déficit a la protección de los derechos de los contribuyentes.

En otro orden de cosas, y en relación con el valor jurídico del Plan de Acción, es obvio que estamos frente a un conjunto de recomendaciones, en el ámbito de un instrumento de *soft law* pero tampoco esto es una novedad, pues lo mismo ocurre con el Modelo Convenio de la OCDE y sus Comentarios, al respecto SOLER ROCH, indica que tal vez lo mas criticable del Plan de Acción en análisis, lo es la ausencia de una configuración jurídica precisa del fenómeno que pretende combatir: la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios; cómo se incardina dicho fenómeno en los conceptos de fraude a la ley, abuso del derecho o elusión fiscal, e inclusive en el de planificación fiscal agresiva.

4. La recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva

El 6 de diciembre de 2012 la Unión Europea, a través de su Comisión, aprobó la Recomendación 2012/772/UE sobre planificación fiscal agresiva.

La Recomendación de la Comisión, define a “la planificación fiscal agresiva” como, aquella que: “consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria.”, destacando como situaciones principales, la doble deducción o la doble no imposición.

En cuanto a la Recomendación es conveniente tener en cuenta, como lo señalan múltiples autores, la no clara distinción entre fraude, evasión, elusión y planificación fiscal agresiva.

Sobre esta guisa, ESSER¹³⁸ señala que “las fronteras de la planificación fiscal agresiva se alcanzan cuando la planificación fiscal entra en conflicto con el orden jurídico, como un orden equitativo.

El contenido de la recomendación, es criticado por ESSER y LANG¹³⁹ bajo el argumento de que una cláusula general antiabuso, puede proporcionar a la Administración Tributaria un margen de discrecionalidad que merme la seguridad jurídica, a parte de considerar innecesaria una cláusula de este tipo en la medida en que el abuso puede ser contrarrestado por la vía de la jurisprudencia mediante el uso de la interpretación teleológica basada en el objeto y propósito de la ley.

Ahora bien, del contenido de la recomendación, parecería que la misma contiene un espectro de interpretación bastante amplio, pues en dicha definición se advierte que se considera una planificación fiscal agresiva “la doble no imposición”, esto es, el hecho de que una renta no quede gravada en ninguno de los estados

¹³⁸ ESSER, P. Cfr. por SOLER ROCH, María Teresa, Op .cit., p. 38

¹³⁹ Cfr. por SOLER ROCH, María Teresa, p.39

firmantes de un convenio, es decir, que la renta no sea sujeta a imposición, ni en el estado de la fuente, ni el de la residencia.

Con la doble no imposición se advierte el cambio de rumbo que anuncia la comisión Europea en la recomendación en análisis y la OCDE en el plan de acción BEPS, vaticinando que vamos hacia un sistema en que la doble no imposición estará proscrita y evitarla se considerará el nuevo gran objetivo del Derecho Internacional Tributario.

Lo anterior, se robustece con el contenido de la Recomendación, la cual continúa señalando: “En sus convenios de doble imposición, los Estados se comprometen a menudo a no gravar determinados elementos de la renta. Con este tipo de trato fiscal, puede ocurrir que no tenga necesariamente en cuenta si estos elementos están sujetos a la imposición por la otra parte del convenio, y por lo tanto, si existe un riesgo de doble no imposición”¹⁴⁰, a efectos de evitar ese problema la recomendación propone “limitar la aplicación de normas destinadas a evitar la doble no imposición”¹⁴¹, para lo cual recomienda introducir cláusulas de sujeción a dos niveles:

El primero, en los convenios de doble imposición celebrados por los Estados miembros entre sí y con terceros países, mediante la introducción de una cláusula en el siguiente tenor literal: “En caso de que el presente convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante.”¹⁴²

El segundo, es las normas nacionales unilaterales. En estos casos cuando los Estados miembros para evitar la doble imposición hayan previsto la exención con respecto a un elemento de renta obtenido en otro territorio en el que dicho elemento no esté sujeto al impuesto, se invita a dichos Estados miembros a que garanticen la imposición de dicho elemento.”¹⁴³

¹⁴⁰ Preámbulo

¹⁴¹ Recomendación, punto 3

¹⁴² Recomendación, punto 3.2

¹⁴³ Recomendación, punto 3.3

La razón de ser de este tipo de cláusulas responde a lo que SOLER ROCH denomina “criterio de gravamen efectivo, al menos en un Estado”, como resultado de un efecto combinado del convenio y la legislación estatal correspondiente.

Aquí valdría la pena acotar, que tal vez lo más criticable de esta Recomendación, lo es que la doble no imposición, no es en esencia, el objetivo de los convenios de doble imposición que se celebran al amparo del modelo convenio de la OCDE, pues como su nombre lo dice, precisamente el objetivo es evitar la doble tributación, siendo por tanto un evidente cambio de rumbo en cuanto a la finalidad esencial de los convenios, ello sin perder de vista los pronunciamientos sobre el tema que ya han sido emitidos por la OCDE como el contenido en el Informe “*Double no taxation General Report*.”

La segunda propuesta contenida en la Recomendación de la Unión Europea, es la relativa a una norma antiabuso general, capaz de contrarrestar situaciones de planificación fiscal agresiva no cubiertas por normas antiabuso específicas.

A tales efectos, se recomienda a los Estados miembros adoptar en sus legislaciones nacionales una norma del tenor literal siguiente:

“Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objeto fundamental de evadir¹⁴⁴ impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”¹⁴⁵.

Asimismo, la Recomendación concreta los perfiles de “mecanismo o serie de mecanismos”, al definir, qué se entiende por éstos “cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento, en una o varias fases o partes”¹⁴⁶.

En cuanto a la artificiosidad, señala que se entenderá por ésta a “la incompatibilidad con la naturaleza jurídica del mecanismo, ejecución no acorde con un

¹⁴⁴ Este es el término empleado en la versión en español, sin embargo en la versión en inglés se utiliza “*avoid*” y en la versión francesa “*éviter*”, expresiones ambas más acordes con el abuso del Derecho, por lo que hubiera sido preferible utilizar el término “eludir” o “evitar” en la versión en español.

¹⁴⁵ Recomendación, punto 4.2

¹⁴⁶ Recomendación, punto 4.3

comportamiento comercial razonable, naturaleza circular, beneficio fiscal importante no reflejado en los riesgos empresariales asumidos, o beneficio esperado antes de impuestos insignificante en relación con la ventaja fiscal”¹⁴⁷.

Por cuanto hace a la finalidad con alusión a “evadir impuestos”, la norma propuesta evita el elemento subjetivo o intencional –siempre difícil de probar- refiriéndolo a un elemento objetivo: “la incompatibilidad con el objeto, espíritu y finalidad de las normas que serían normalmente aplicables”¹⁴⁸ indicando que “habrá finalidad de abuso, cuando concurra con otras finalidades, siempre que estas sean insignificantes en comparación con aquellas”¹⁴⁹.

Por último deja en manos de los Estados contratantes –al no definirse en la recomendación- el determinar si la conducta será sancionable –punible- o la aplicación de la norma sugerida, se limitará a ignorar el montaje y en consecuencia aplicar la norma eludida.

A la vista de los criterios establecidos en la Recomendación sobre norma antiabuso general, y según la opinión de SOLER ROCH, parece que salvaguarda la economía de opción.

5. Las escuelas del pensamiento jurídico y su influencia en las cláusulas antiabuso

Como se dijo al inicio del presente capítulo, se antoja casi imposible encontrar una solución única al combate a la elusión, entendiendo por ésta una solución que satisfaga los intereses de todos los involucrados en el proceso –estudiosos, doctrinarios, postulantes, autoridades, jueces, legisladores- y precisamente una de los obstáculos que originan dichas circunstancias lo constituye que el tema de la elusión fiscal está íntimamente relacionado con la forma de entender el derecho, es decir la visión que se tiene del mismo.

¹⁴⁷ Recomendación, punto 4.4

¹⁴⁸ Recomendación, punto 4.5

¹⁴⁹ Recomendación, punto 4.6

En efecto, tal como ha quedado expuesto, los actos de elusión fiscal son aquellos en donde los particulares, con la finalidad de no ubicarse en el hecho imponible de la obligación tributaria, utilizan diversas figuras jurídicas, generalmente negocios jurídicos. Es decir, se utilizan distintas formas legales para eludir una obligación legal como lo es la obligación tributaria.

Aquellos que sostienen que el fenómeno de la elusión fiscal no debe ser combatido por el ordenamiento legal, justifican su postura señalando que independientemente del objetivo perseguido por el particular -eludir la obligación tributaria-, lo cierto es que utiliza formas legales para obtener el resultado que pretenden.

Dicho en otros términos, el aprovecharse de lo establecido en un texto legal, no puede ser reprochado por el Estado, pues dichos actos no sólo no contravienen alguna disposición legal, sino encuentran un respaldo en el propio ordenamiento jurídico.

A nuestro entender, la justificación antes mencionada, que elimina la posibilidad de combatir el fenómeno de la elusión fiscal, está basada en una concepción formalista del derecho, en la idea decimonónica que Zagrebelsky denomina imperio de la ley, o mejor dicho del imperio del texto de la ley, a través de la cual se pretende otorgarle al texto de una norma jurídica un valor primordial, desatendiendo lo que hay detrás de ese texto, es decir la finalidad de la norma y sobre todo la función que esta guarda dentro del contexto normativo del que forma parte.

Lo anterior es el reflejo de una disputa ideológica del Derecho entre las concepciones denominadas iuspositivistas y iusnaturalistas, pues mientras las primeras, en términos generales, entienden al derecho como un conjunto de normas que necesariamente deben estar plasmadas en un ordenamiento legal, las segundas sostienen que el derecho va más allá del texto de la ley, y que existen otras normas jurídicas preexistentes al Estado mismo.

Por lo que hace al derecho natural, son varias las concepciones iusnaturalistas que se han desarrollado en torno a lo que debe ser el Derecho, sin embargo, de

acuerdo con Isabel Ruiz-Gallardón la mayoría de éstas coinciden en aceptar la existencia de un ordenamiento superior al meramente positivo.¹⁵⁰

De esta manera, al surgir las religiones como parte importante de las civilizaciones, la idea de la existencia de un ser Divino -o varios- implica que el derecho necesariamente debe ser dictado por él, es decir, es una especie de regalo divino que dicho Ser le otorga a los hombres para que puedan vivir en convivencia, de acuerdo a las reglas establecidas por dicha Divinidad.

Sobre la última visión del Derecho Natural, descrita por Pérez Luño, Ruiz Gallardón sostiene lo siguiente: “Los rasgos fundamentales del Derecho Natural que surge al amparo de la filosofía racionalista, son los siguientes: El derecho Natural se independiza de la idea de Dios y la razón humana, autónoma, es el origen de la norma de conducta. Consecuencia de ello, el Derecho Natural es una elaboración de la razón, creado a base de indefinidas operaciones deductivas, por lo que deja de ser un Derecho de principios universales y se convierte en un Derecho de base amplísima que casi se confunde con las normas de Derecho positivo.”¹⁵¹

Evidentemente, esta concepción prevé que no debe existir una distinción entre el derecho y la moralidad.

Por otra parte, y por cuanto hace a la concepción positivista del derecho -la reacción en contra de las concepciones naturalistas- definen al derecho tomando como punto de partida un aspecto natural, aconteció a través de distintas teorías y Escuelas cuya finalidad consistió en sistematizar y unificar el ordenamiento jurídico, con la intención de otorgar una mayor certeza en su aplicación.

Lo anterior se ve reflejado en la época de Napoleón, donde se intentó compilar en un texto legal, denominado Código, todas y cada una de las instituciones jurídicas necesarias para resolver un conflicto jurídico.

Ante la arbitrariedad existente en las Monarquías Europeas de los siglos XVII y XVIII, en las cuales el poder del Monarca resultaba ilimitado, se pretendió cambiar la

¹⁵⁰ Ruiz-Gallardón Isabel. La Mente del Jurista. Editorial Thomson Aranzadi. Navarra, 2007, p.75

¹⁵¹ Ruiz-Gallardón Isabel. Op. cit, p. 83 y 84

visión del derecho existente en aquella época, la cual estaba impregnada principalmente de las ideas iusnaturalistas.

Por tal motivo, los ideólogos de la Revolución Francesa plantearon un cambio en la forma de ver el Derecho, justificando la necesidad de limitar el poder que ostentaban las monarquías en perjuicio de los ciudadanos y en específico de la burguesía existente en aquella época.

Sobre este tema, conviene precisar que ante la desconfianza de utilizar al Derecho en forma arbitraria, sobre todo en cuanto a su aplicación, se genera un formalismo jurídico radical, según el cual el ordenamiento jurídico, entendido como tal a las leyes emitidas por el Parlamento, es un ordenamiento completo y uniforme; es decir, el texto legal establece por sí mismo la solución a cualquier conflicto normativo, restándole total importancia a la función que realiza el intérprete del Derecho, pues siguiendo a Montesquieu, los jueces son únicamente la “boca de la ley”, o dicho de otra manera, realizan una función meramente mecánica y deductiva utilizando para ello los principios de la lógica formal.

Es decir, para el formalismo jurídico, la sentencia que dicta un juez debe ser entendida como el resultado de un silogismo deductivo, donde la premisa mayor está conformada por aquello que establece el texto legal, y la premisa menor por el hecho concreto, siendo la conclusión la adecuación perfecta entre ambas premisas.

En consecuencia, el poder del Parlamento en aquella época resultaba prácticamente ilimitado, por lo que algunos tratadistas como Gustavo Zagrebelsky, le llamaron a esta etapa de nuestra historia como el Imperio de la Ley, pues el derecho se reducía exclusivamente a lo que el Parlamento plasmaba en un momento dado en un texto legal, con independencia del contenido moral, sociológico o político existente.

Sin embargo, puede decirse que las corrientes positivistas formadas en el siglo pasado conciben al Derecho desde un punto de vista estático, y que en su intento de considerar al ordenamiento jurídico como un todo con la característica de ser uniforme y completo, le restan importancia a la función del intérprete y del aplicador del Derecho, asimismo, pierden de vista que el Derecho no debe ser considerado desde

un punto de vista estático, sino dinámico, es decir, que tiene vida propia de acuerdo al contexto cultural y temporal del que forme parte.

No obstante, dicho formalismo jurídico y las concepciones positivistas más radicales, también generaron un poder ilimitado del Legislador, toda vez que, éste tenía la facultad de establecer cualquier cosa en un ordenamiento legal, máxime que los encargados de aplicar e interpretar el ordenamiento en cuestión, únicamente podían realizar una inferencia deductiva aun y cuando se tratara de casos difíciles en los cuales de aplicarse esta forma de silogismo al resolver una controversia, se corría el riesgo de concluir en una injusticia evidente, contraria a los valores universales, o incluso en cuestiones absurdas e incoherentes.

Sobre este tema Manuel Atienza sostiene lo siguiente: “después de la segunda guerra mundial -sobre todo como consecuencia de la experiencia del nazismo- se habló incluso de un renacimiento del Derecho natural, representado por una serie de autores que subrayaron la necesidad de entender el Derecho como algo más que la simple manifestación de la voluntad política.”¹⁵²

Se empezó a hablar entonces de un resurgimiento o renacimiento de los postulados del Derecho Natural, es decir, se atacó la idea de que el único derecho aplicable era el derecho positivo vigente en un momento dado. La crítica partía en el sentido de que esta visión era estática, que más que beneficiar a la sociedad otorgándole una mayor certeza jurídica, le perjudicaba, pues al momento de aplicarse una norma jurídica se desatendía la realidad social que imperaba en la época.

Se retoma el tema de la Justicia, la cual evidentemente está impregnada de un aspecto axiológico y moral. Esto último es lo que criticaban los positivistas, pues según Kelsen, la Teoría del Derecho debe ser pura, es decir ajena a las cuestiones axiológicas y morales.

También se modifica la idea de que los jueces únicamente son la boca de la ley, pues si bien éstos al dictar sus sentencias construyen un silogismo deductivo, esto sólo lo hacen cuando están en presencia de los llamados casos fáciles, en los que la

¹⁵² Atienza, Manuel. El sentido del Derecho. Editorial, Ariel, Barcelona España 2001, p. 295

cuestión fáctica se ubica perfectamente en la cuestión normativa; pero no así en los denominados casos difíciles, pues en éstos el papel del intérprete es medular pues a través de la argumentación jurídica, construye su resolución otorgándole un sentido a la ley, que probablemente se aparte del sentido literal de la misma, pero que atiende a una función y una finalidad específica.

La idea de las Constituciones también cambia, pues éstas dejan de ser simples lineamientos políticos para convertirse en verdaderas normas jurídicas que vinculan a todos los Poderes del Estado incluido el Legislador, quien encuentra un importante límite en la norma fundamental.

Esta nueva versión iusnaturalista, o siguiendo a MARINA GASCÓN no positivista, se apoya principalmente en la importancia que tienen otras normas jurídicas denominadas principios.

Dos importantes autores contemporáneos se encargan de definir la importancia que tienen los principios en el Derecho: el primero es ROBERT ALEXY, quien distingue entre reglas y principios, señalando que las primeras pueden ser válidas o inválidas, es decir, se cumplen o no se cumplen; mientras que los segundos son mandatos de optimización, es decir, no es que se cumplan o no se cumplan ni que sean válidos o inválidos, sino que pretenden ubicar una conducta en un estado acorde con algún valor.

Para este autor, los principios son normas con forma jurídica, pero con un contenido moral, rechazando por tanto la idea positivista que establece la diferencia radical entre el Derecho y la Moral.

El segundo de los autores que defiende la existencia de los principios en el Estado de Derecho moderno es, sin duda alguna, Ronald Dworkin, quien al criticar los postulados positivistas, señala que además de la norma positiva, existen principios jurídicos que en ocasiones se encuentran implícitos en el ordenamiento jurídico, pero no por ello el juez se ve impedido para aplicarlos, sino todo lo contrario, todas las

normas jurídicas están orientadas por principios jurídicos que necesariamente vinculan al intérprete del Derecho.

El tema de los principios jurídicos, está íntimamente relacionado con el tema de la finalidad de la ley, es decir, aun y cuando estos tienen un contenido moral y axiológico, sirven para orientar el sentido y alcance que tiene una disposición legal en un momento dado.

Es decir, si entendemos que la ley tiene un fin determinado, un rol o una función en específico, y que esta función es normalmente ajena a la intención de su creador, el intérprete de la ley debe localizar esa finalidad atendiendo a los principios jurídicos que enmarcan la regulación en cuestión.

En resumen, son los principios, los cuales permiten llegar a una aplicación dinámica del Derecho, más apegada a la realidad social y sobre todo permiten que las decisiones jurídicas sean más racionales y justas.

Una vez detallado en términos generales el contenido de los postulados positivistas e iusnaturalistas, no podemos olvidar que el presente trabajo se refiere al fenómeno de la elusión fiscal y sobre todo que lo que se pretende demostrar es la necesidad de combatir eficazmente este fenómeno tributario.

Si partimos de una concepción formalista y estática del Derecho, la conclusión no podría ser otra que el fenómeno de la elusión fiscal no puede ni debe ser combatido, pues a final de cuentas los actos que realizan los particulares tendentes a evitar ubicarse en el hecho imponible de la obligación tributaria son legales y por tanto el Estado no puede reprochar nada al respecto.

Pero si por el contrario, partimos de una concepción finalista y dinámica del Derecho, la conclusión es diferente, pues no obstante que los actos de elusión fiscal se apegan estrictamente a la legalidad, lo cierto es que se desatiende y se desdibuja la finalidad de la ley que regula el negocio jurídico utilizado por el particular para eludir el nacimiento de la obligación tributaria, y por tanto el Estado debe reaccionar al respecto.

6. Criterios de interpretación en la ejecución de las cláusulas antiabuso.

La contradicción con el sentido, y con el fin de la regla tributaria, es simplemente una desviación doctrinal de las formas y la posibilidades de conformación que traen aparejado el acto anormal.

Amén del breve análisis realizado a las distintas modalidades de comportamiento elusivo del contribuyente tal cual ellas nos son formuladas por las principales tendencias legislativas de derecho comparado contemporáneo, es importante también destacar los criterios interpretativos vinculados con dichas conductas y que son relevantes en la aplicación de las cláusulas antiabuso comentadas.

El estudio y evaluación de estas conductas tipificadas *–tax avoidance–* y muchas veces en el mismo artículo que se le tipifica, suele incluir la legislación algún precepto relativo al criterio o actitud interpretativa con que debe ser considerado el comportamiento legal pero antijurídico del contribuyente.

Como surge de nuestras consideraciones introductorias –capítulo I– respecto a la planeación e interpretación tributarias, la interpretación literal de la ley, sin referencia a su contenido sustantivo o esencial, puede permitir a los contribuyentes una explotación sistemática de las escapatorias de la legislación tributaria.

Para impedir o evitar esta desvirtuación formalista, son numerosas la legislaciones que han erigido principios de interpretación –Holanda, Noruega– o inclusive afinado disposiciones reglamentarias –Alemania, Austria Luxemburgo– todo lo cual constituye una realidad u orientación legislativa destinada a las autoridades, administrativas y jurisdiccionales, para la aplicación de las reglas tributarias.

Esta tendencia tiene igualmente su origen en la necesidad de combinar los hechos generadores, de la sujeción al impuesto, con la potestad exclusiva del legislador para controlar exclusivamente la sujeción impositiva

En la mayoría de los casos, este enfoque impone límites a la prohibición de la analogía en el dominio de la leyes tributarias –al menos en lo concerniente a los

sujetos y objeto- nulificando de alguna manera la prohibición mediante una disposición reglamentaria relativa a la interpretación.

Precisamente dicha prohibición de la analogía es una de las principales razones que han impedido con enfoque formalista de los siglos XVIII y XIX la introducción de reglas similares en Países como Italia, Grecia, Brasil y Bélgica, amén de México.

Es importante decir, que para la aplicación de una cláusula antiabuso, necesariamente se deberá partir de la aplicación de dos doctrinas jurídicas, como son, El Principio de conservación de la norma y la teoría de la causa en estricto sentido.

En efecto, no hay que perder de vista que tratándose de dos o más interpretaciones contradictorias entre sí -conflicto en la aplicación de la ley- rige el principio de conservación de la norma jurídica, que establece que debe prevalecer aquella interpretación que le de vida y eficacia a las disposiciones legales.

Es decir, este principio parte de la idea de que el legislador no es ocioso al formular un texto legal, y que cada palabra utilizada por él no es redundante, sino que tiene una función específica y diferente -al igual que los contratos la leyes deben interpretarse de tal forma que no sean letra muerta en su aplicación-.

Asimismo para la calificación del abuso, resultará indispensable que el operador de la norma tome en consideración la teoría de la causa en estricto sentido, según la cual, se identificará la causa que dio origen a la celebración del contrato o acto jurídico, para así, estar en posibilidad de afirmar que se eludió la norma jurídica mediante la celebración de un negocio aparente.

Se dice que la aplicación de la teoría de la causa deberá entenderse en sentido estricto, ya que de considerarla aplicable en sentido amplio, se rayaría en el absurdo de poder calificar un negocio como inapropiado, atendiendo a la intención de las partes para llevar a cabo su celebración, lo cual desde este momento se aclara, está fuera de la aplicación de una cláusula antielusiva.

La aplicación de las doctrinas jurídicas anteriormente necesariamente deberán partir de sobre criterios interpretativos, los cuales versan básicamente sobre tres tendencias a saber:

1. La evaluación interpretación económica.
2. La prevalencia de la sustancia económica sobre la forma legal.
3. La razón de negocio.

Dichos criterios interpretativos, casi en la totalidad de las legislaciones, se vinculan con el comportamiento abusivo, atípico o inusual del contribuyente.

El criterio económico de interpretación se forja, para de alguna manera, superar la estrechez de la interpretación estricta o literal, dicha teoría indica que los hechos deben ser evaluados según su contenido económico y no según su presentación formal.

De este modo el criterio de resultado económico equivalente –equivalente a aquel que debería dar nacimiento a un obligación tributaria, de acuerdo con la legislación- se ha desarrollado a través de disposiciones legislativas fundadas sobre un principio análogo del abuso del derecho.

Hemos visto que dicha regla se materializa en el Ordenamiento Tributario alemán mediante la supremacía del resultado económico sobre la ineficacia jurídica de un negocio de derecho privado, al señalar en su clásica *Wirtschaftliche Betrachtungsweise* “En la evaluación de las cuestiones jurídico-tributarias, lo decisivo es el contenido económico auténtico, y no la forma externa de presentación de los hechos.”¹⁵³

Dicho ordenamiento consagra la doctrina del principio de fundamento económico, precisamente porque los presupuestos de derecho tributario son formulados con clara distancia respecto los de derecho civil, ergo, el intérprete está obligado a liberarse de las consideraciones civilistas y a tener en cuenta los fines económicos y el contexto de sentido de las leyes tributarias.

¹⁵³ Ídem p. 133

Por su parte la doctrina Suiza¹⁵⁴ señala que la consideración económica es un arma que puede ser empleada contra la elusión tributaria.

Muchos preceptos de derecho tributario han sido gestados en la consideración de procesos económicos. El sentido y la finalidad de la consideración económica, en cuanto método de interpretación y de acuerdo con los fines de las leyes, consiste en una justa y equilibrada compresión de todos los elementos tributarios, con independencia de las construcciones formales.

Criterios concordantes encontramos en varios países particularmente en Holanda, Luxemburgo, Noruega y Portugal.

Precisamente Portugal sostiene la aplicación del principio de realidad económica ya que precisamente el objeto de la tributación es eminentemente patrimonial económico y no jurídico.

La prioridad de la realidad económica sobre la forma legal, se trata de un matiz de la consideración económica de los alemanes, con la diferencia de que no se trata de una regla cuyo objetivo, que según sus precursores, tiende a proteger la equidad tributaria, gravando al verdadero y actual beneficiario de las operaciones consideradas.

La regla de imperio de la sustancia económica sobre la forma legal se encuentra recibido en las legislaciones de Japón, Luxemburgo y Portugal

Luxemburgo adopta este principio bajo el argumento de que el espíritu debe estar por encima de la letra, estableciendo que no deben ser tomados en consideración actos u operaciones simuladas y que la obligación fiscal no puede ser desviada o disminuida por el abuso de formas o construcciones jurídicas. De lo anterior merece enfatizarse que lo prohibido no es la planeación tributaria sino el comportamiento abusivo del contribuyente.

Al respecto, se opina que la cláusula antiabuso mexicana –que en este trabajo se propone- deberá desarrollarse a partir de la teoría de preeminencia de la

¹⁵⁴ GASSNER cifr. por CORTIÑAS PELÁEZ León, Op. Cit. p. 133

substancia sobre la forma, ya que por mucho que se defienda la operatividad del principio de realidad económica, se considera que el mismo se presta a una aplicación más ordinaria y no extraordinaria, como se pretende que sea la aplicación de cláusulas de esta naturaleza, máxime si se toma en consideración que todos actos o negocios de que se ocupa la legislación tributaria recaen sobre una manifestación de riqueza de corte eminentemente económico.

7. Los efectos jurídicos consecuencia de la aplicación de cláusulas antiabuso

Resulta también importante esbozar los efectos jurídicos y las facultades convergentes, que las principales legislaciones atribuyen a los actos configurativos de aquellos comportamientos abusivos, de entre los cuales conviene destacar la inoponibilidad o ineficacia, la irrelevancia jurídica global, la inexistencia tributaria y la nulidad tributaria.

La inoponibilidad es la consecuencia más generalizada, y es entendida como aquella en donde una vez efectuada la calificación, se considera que el acto u operación no es tenido en cuenta para fines tributarios, si su único fin era la evasión o elusión, ésta tendencia se advierte en legislaciones como las de Nueva Zelanda, Suecia, Israel y Holanda.

La irrelevancia jurídica global, se trata del efecto atribuido a los actos u operaciones simulados, es decir, a aquéllos que las partes no tuvieron la intención de realizar, que simulaban realizar y que, en verdad no han sido realizados, adoptada por países como Austria, Bélgica, Canadá y Portugal

Evidentemente, esta consecuencia se trata de una técnica de derecho civil proyectada al campo del derecho civil al campo del derecho tributario, respecto de países que niegan todo efecto jurídico a los actos u operaciones que los contribuyentes únicamente formalizaron en su apariencia, pero que sustantivamente han sido ajenos a su intención. Posiblemente la crítica a este método de efectos, sería el saber como distinguir hasta qué punto nos encontramos ante la evasión mediante defraudación ya que la simulación –*sham*– se refiere al encubrimiento de hechos

generadores del tributo, además de que en estos casos siempre habría que probar el juicio de intencionalidad y dolo.

La inexistencia tributaria, se trata de un genero de efectos en el cual al detectarse la artificialidad y la motivación preponderantemente evasora, el acto abusivo se tiene como no acontecido para efectos tributarios. En la práctica sus efectos son muy próximos a la hipótesis anterior, y es empleada en países como Holanda.

La nulidad para efectos tributarios, según la cual, la aplicación de la cláusula general impide que, para fines tributarios, el contribuyente obtenga beneficios derivada de su entrada en una planeación cuyo propósito objetivo sea la obtención de un beneficio tributario, trayendo como consecuencia la nulidad del beneficio tributario para efectos fiscales y en legislaciones como la Australiana además trae aparejada una sanción consistente en el doble del monto del tributo eludido.

En España, a través de la aplicación de la cláusula general antiabuso, consiste en detectar un negocio que lleva aparejada una ventaja fiscal y que en condiciones normales se calificaría como una economía de opción y desentrañar si el negocio es típico, pero se utiliza para conseguir los fines propios de otro negocio típico o atípico, aunque carece de una sustantividad propia que lo justifique, es decir, desentrañar si se trata de un negocio sin sustancia, y si esa apariencia alcanza para concluir que la única razón de ser del negocio es la ventaja fiscal perseguida para aplicar la consecuencia consistente en la eliminación de dichas ventajas y la liquidación del débito tributario aplicando las normas de los negocios usuales o propios.

En el panorama comparado de las cláusulas antielusión, al margen de las potestades interpretativas, calificadoras y de lucha contra la elusión, es patente distinguir las principales diferencias entre los modelos Europeos y los Anglosajones.

Los modelos Europeos –Alemania, Francia, Portugal, España- que basan el control de la elusión en cláusulas legales que parte de la existencia de una anomalía del negocio –abuso de formas, de derecho, fraude, etc.- acuñada en el derecho privado y cuya raíz está influida por el régimen jurídico de los negocios imperante en

cada ordenamiento -defectos o inexistencia de causa en los sistemas causalistas, abuso de las formas en los sistema de negocios abstracto-, estas fórmulas de negocios anómalos, suelen ser la esencia de este tipo de cláusulas.

En estos casos, procede efectuar un análisis del acto o negocio con defecto de causa o forma y de la aplicabilidad de la norma civil en que el mismo se ampara. Se plantea así un conflicto entre esa norma y la norma jurídico-privada “adecuada” que en el orden civil puede desembocar en la nulidad del acto o negocio, si la norma adecuada conlleva a una calificación fiscal más favorable para la Administración tributaria, este análisis llevará a resolver este conflicto aplicando la norma propia, eludida o defraudada.

Por su parte en los sistemas anglosajones, se utilizan técnicas de génesis jurisprudencial -*substance over form*, *bussines puropose test*, *tax driven transaction*- que, fundamentalmente pretenden excluir los negocios sin verdadera entidad económica o comercial, realizados exclusivamente con fines de ahorro fiscal.

En estos casos, el análisis del negocio y su verdadera sustancia económica –que puede exigir una operación parecida, pues la búsqueda de la verdadera sustancia económica se hará normalmente comparando el negocio efectuado con un modelo de negocio normativo- llevará simplemente un juicio de ineficacia del negocio frente al fisco, con la consecuente inaplicación de las ventajas fiscales.

8. Establecimiento de una cláusula antiabuso en la legislación fiscal mexicana

En virtud de lo expuesto a lo largo del presente trabajo de investigación, el sustentante se estima en condiciones de afirmar, que es necesario que México se alinee a la tendencia internacional y adopte una cláusula general antiabuso.

La anterior afirmación cobra relevancia, si se toma en consideración que hay un sin número de casos –como las enajenaciones de acciones pre convenidas y suscitadas en bolsa de valores, las fusiones de empresas ganadoras con empresas perdedoras (mercado de fierros), esquemas agresivos de sustitución patronal o las devoluciones millonarias bajo el amparo de la figura del acreditamiento, por mencionar

algunos- que refugiados en el texto de la Ley, han dejado de pagar contribuciones mediante mecanismos de elusión altamente agresivos.

Inclusive los supuestos ocurridos en México, en su mayoría han sido avalados por los Tribunales, quienes en todo momento han atendido exclusivamente a la letra de la ley, sin atender la sustancia de las operaciones¹⁵⁵.

En buena medida las prácticas abusivas o en fraude a la ley, han tenido su origen en la falta de facultades materiales de parte del fisco mexicano, para desconocer aquello que se ha ubicado en el supuesto jurídico.

Se opina que de mantener esta tendencia, el daño resulta mayor que la supuesta afrenta contra la seguridad jurídica, además de que parece una reforma casi

¹⁵⁵ A pesar de la tendencia a respetar la forma jurídica existen al menos tres precedentes conocidos por el sustentante –los primeros dos sustentados por el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito y la última por la Sexta Sala del TFJFyA-, que han fallado a favor de que la autoridad fiscal no respete la forma jurídica y decida sobre la sustancia económica, indicando al efecto que ello es una cuestión implícita en nuestra legislación, los precedentes de marras precisan:

INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE. Es un principio general de derecho, de aplicación a la materia tributaria, que la intención, principios, sustancia o realidad gravada, sean tomados en cuenta para calificar los hechos al tenor de la normativa pertinente –especialmente por su naturaleza y contenido económico-, más allá de expresiones literales o enunciados formales. En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte, página 31, cuyo rubro es: "LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACIÓN DE.", recomendó atender, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas, al establecer que el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado. Así, dichos argumentos son aplicables no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados sino también y, por razones de equidad, cuando se fijen límites excepcionales al hecho imponible (deducciones).

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.- NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.- La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose por "fraude a la ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por "abuso del derecho", la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: "summum ius, summa injuria", se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.

necesaria pues así lo está sugiriendo la OCDE en el denominado plan de acción BEPS, razón por lo cual en los apartados siguientes se analizan los supuestos, o por decirlo de alguna manera, la plataforma y andamiaje jurídico sobre el que deberá descansar una cláusula antiabuso en el derecho mexicano.

No obstante lo anterior, invito al lector a que no adelante vísperas sobre esta anticipada conclusión y por el contrario revise los elementos sobre los cuales se sugiere implementar una técnica antiaelusiva.

Esto es, no es ni siquiera una mínima intención del sustentante, el que se establezca una cláusula antiabuso, respecto de todas aquellas conductas que al Servicio de Administración Tributaria le pudieran parecer inaceptables, sino por el contrario, con la presente sugerencia lo que se pretende es que se ataquen aquellas conductas que queden fuera de la libertad de planeación fiscal o de las propias economías de opción, es decir, lo que se busca es atacar aquellas conductas que carezcan de causa típica.

Esto es, el hecho de que se utilice un negocio jurídico con la única finalidad de eludir el tributo, no constituye el elemento esencial para diferenciar este acto con la denominada economía de opción, sino por el contrario, lo que debe identificarse es una anomalía en el negocio mismo, utilizando para ello la teoría de la causa del Derecho Privado.

En consecuencia sólo en los casos en los que se demuestre que el negocio o negocios utilizados por el particular carecen de causa típica, se puede considerar que estamos en presencia de un acto de elusión fiscal que debe ser reprochado por el Estado.

En nuestra opinión, la carencia de causa típica en los negocios utilizados para eludir la obligación tributaria, es lo que distingue a un acto de elusión fiscal de un acto de planeación fiscal o economía de opción, y por lo tanto, el Estado debe reaccionar, aplicando algún método que le permita a la Autoridad Administrativa ubicar en el

hecho imponible a aquellos actos en los que se logre demostrar la anomalía antes mencionada.

Para tales efectos y como ejes rectores de una cláusula de esta naturaleza se estudiarán, en primer término, cuál es la conducta que debe ser regulada o la conducta que debe ser materia de una cláusula antibuso, en segundo lugar, la figura jurídica al amparo de la cual debe ser incorporada a la legislación la cláusula antielusiva, procediendo con posterioridad a señalar, los criterios de interpretación a utilizar en su ejecución, y por último, los efectos jurídicos que se deben generar como consecuencia de la aplicación de una cláusula antileusiva

a. La conducta objeto de regulación

Tal como quedó planteado en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, la conducta objeto de regulación por las cláusulas antielusivas, adopta diversas formas e inclusive muy diversas acepciones, al grado de que hoy en día no existe coincidencia en la legislación mundial en cuanto la conducta materia de represión, ni mucho menos en cuanto a su legalidad o ilegitimidad, sin embargo, si existe un gran trabajo legislativo a lo largo y ancho del continente Americano y Europeo para controlar o legitimar el despliegue de dichas conductas.

Antes de señalar la acepción terminológica que a juicio del relator debe asignársele a esa conducta, así como las razones que lo motiven, parece oportuno repasar la variada y confusa terminología que nos brinda la doctrina y la legislación contemporánea, así como el problema agravado con motivo de las traducciones.

Para entender de mejor modo el tema que nos ocupa, parece necesario acudir a al origen y para ello hacer referencia a la legislación y a la doctrina germánicas, cuna del tema que nos ocupa.

La *Reichsabgabenordnung*, ordenanza tributaria alemana, pionera en la regulación de este tema, señalaba en su origen:

1. Los deberes impositivos no pueden ser eludidos o disminuidos mediante el abuso de las formas o de las posibilidades de adaptación del Derecho Civil.

2. Existe abuso de las formas en el sentido del párrafo anterior, sí:

Primero.- en los casos en que la ley somete a gravamen acontecimientos, hechos o relaciones económicas en su forma jurídica correspondiente, se eligen formas jurídicas o se realizan negocios jurídicos insólitos, es decir no correspondientes a los hechos o relaciones económicas, con el fin de eludir el impuesto;

Segundo.- habida cuenta de la naturaleza de las relaciones y del modo en que se ha procedido o se debía proceder, las partes obtiene desde el punto de vista económico sustancialmente el mismo resultado que habrían obtenido si hubiera sido adoptada la forma jurídica correspondiente a los acontecimientos, hechos o relaciones económicas y además;

Tercero.- los inconvenientes jurídicos de que la vía adoptada, carecen en realidad, de importancia, o, tienen una importancia mínima.

3. Si existe abuso, los medios adoptados carecen de relevancia frente a la imposición. Los impuestos deben ser recaudados en la misma forma en que se hubieren recaudado, si los acontecimientos, hechos o relaciones económicas revistieran la forma jurídica apropiada.
4. Los impuestos pagados en base a expedientes que deban considerarse ineficaces, se restituirán previa petición, si la decisión que declara ineficaces tales expedientes se produce en juicio.

Como se advierte la ordenanza tributaria alemana, contiene un presupuesto subrogatorio de carácter general, para luchar contra una figura jurídica –la elusión– que pertenece al ámbito más amplio de las conductas en fraude de ley.

HENSEL citado por Eusebio González García¹⁵⁶, había desarrollado la idea de que la técnica de los presupuestos subrogatorios resultaba un camino poco eficaz, para combatir la elusión, debido a la imposibilidad de preverlo todo. De aquí que esta razón –prosigue HENSEL– unido a los motivos éticos que aconsejan desarraigar la evasión fiscal en todas sus formas ha sido la que ha movido a introducir la cláusula general tendente a combatir la elusión.

El problema se complica aún más, cuando HENSEL afirma, que con la elusión del impuesto no se trata –frente a lo que sucede en el fraude tributario– de violar una

¹⁵⁶ GONZALEZ GARCÍA, Eusebio, La evasión fiscal legítima.

ley imperativa, porque ninguna ley fiscal prohíbe la consecución de resultados económicos más favorables por una vía diversa a la prevista por el legislador, lo que sucede siempre, según HENSEL, es que con frecuencia la elusión sirve para enmascarar el fraude.

El problema descrito adquiere nuevos perfiles, cuando abandonando el campo de los conceptos, nos dejamos llevar por términos utilizados en las distintas traducciones por ejemplo el italiano GIORGETTI¹⁵⁷ dice que “la elusión de los deberes tributarios es susceptible de sanción, como el fraude tributario, solamente cuando la disminución de los ingresos fiscales y la consecución de los beneficios ilícitos correspondientes, se hayan producido como consecuencia de una acción del sujeto intencionadamente dirigida a evitar el cumplimiento de los deberes que le incumbe el deber de tributación” en tanto HENSEL –en traducción de JARACH¹⁵⁸ –entiende que se trata de “ocultamiento de un acto de elusión tributaria, caso en el que objetivamente estamos, ante el delito de disminución impositiva, pero subjetivamente el que elude se cree no obligado, luego, su ocultamiento no puede ser causa de una disminución de impuestos”.

Finalmente afirma GIORGETTI que “el fraude tributario es punible, al igual que el perjuicio fiscal, sólo cuando la injusta reducción de los ingresos fiscales, dependa de una acción del sujeto, mediante la cual se sustraiga intencionadamente o por negligencia a los deberes que le corresponden en interés de la tributación”. Mientras que para HENSEL “el fraude fiscal exige un comportamiento deshonesto en la raíz de la acción”.

El problema suscitado por este contraste en los términos se agrava en su punto máximo, cuando con ocasión de los comentarios avanzados por GIORGETTI se advierte que éste autor identifica los conceptos de elusión y evasión legítima. Mientras que para BLUMENSTEIN¹⁵⁹, por ejemplo, en la evasión se ha producido el presupuesto de hecho que genera la imposición, sólo que su exacta valoración por

¹⁵⁷ Cfr. por Eusebio González García en su obra La evasión fiscal legítima.

¹⁵⁸ Ídem.

¹⁵⁹ Ídem.

parte de la Administración viene obstaculizada por el contribuyente mediante un comportamiento ilegal.

De suerte que, poniendo en conexión estas ideas con el concepto de fraude fiscal que nos brinda HENSEL¹⁶⁰ y suprimiendo los razonamientos intermedios, llegaríamos a la conclusión, formalmente irreprochable, pero contraria al pensamiento de los autores, de que existe una perfecta identidad entre los conceptos de elusión, evasión y fraude fiscal.

Al respecto señala EUSEBIO GONZÁLEZ GARCIA “Llegada la hora de valorar las distintas interpretaciones y comentarios, no sólo salen a relucir las imprecisiones terminológicas, sino, y ello es mucho más importante, puede tenerse la impresión de que hablamos de cosas distintas.”

Pero el mapa de los confusionismos terminológicos no queda reducido a las doctrinas italiana y alemana, por ser las mas representativas en este tema, el panorama que nos ofrece la doctrina francesa y la española es sensiblemente igual.

Efectivamente la doctrina francesa, parte de un concepto amplio de fraude –conjunto de comportamientos tendentes a una reducción de las prestaciones tributarias-. Dentro de los medios para alcanzar dicho objetivo hay unos, que de suyo son ilegítimos, que se identifican con el fraude en estricto sentido y otros que parten de comportamientos legítimos, consistentes en la elección de la vía menos onerosa.

Por su parte la doctrina española, en algunos casos equipara ambas conductas –la legítima y la ilegítima- al grado de concluir que ambas deben ser reprimidas y en otras ocasiones sin entrar a la distinción entre estas dos figuras, advierte que el fraude a la ley es algo absoluta y totalmente diferente de la infracción legal, ya que sólo en ocasiones llega a convertirse en algo ilegítimo.

A la vista de estos resultados, conviene advertir que lo que importa no son las etiquetas, sino el contenido que se dé a las mismas, pero, en cualquier caso, no

¹⁶⁰ Incumplimiento culpable de la pretensión tributaria válidamente surgida tras la realización del presupuesto de hecho.

parece despreciable el intento de ponerse de acuerdo en los nombres con los que se van a designar tales contenidos.

En la especie debe observarse que a pesar de la discusión terminológica, la legislación alemana –cuna de las cláusulas antiabuso–, no va dirigida ni contra la elusión, ni contra el fraude a la ley, sino contra el abuso de las formas jurídicas.

Ante este panorama, lo que parece claro es que el concepto de elusión manejado por esa doctrina, se aviene o se equipara con el de abuso de las formas jurídicas y de las posibilidades de configuración del Derecho Civil, partiendo del no uso de las formas jurídicas consideradas por el legislador como típicas para conseguir determinados efectos, conduciendo a un abuso de otras posibilidades de configuración jurídica, es decir, el de la discordancia entre la realidad económica y la apariencia jurídica.

En opinión del sustentante, el legislador debe tener en claro, que una vez que decida incursionar en la posibilidad de establecer cláusulas antielusivas, debe tener presente que la figura objeto de regulación es precisamente el abuso de las formas jurídicas, identificada netamente con el despliegue de las siguientes conductas:

- La operación se realiza a partir de medios legales disponibles en el derecho positivo.
- El uso de la forma jurídica tiene como única finalidad el ahorro fiscal.
- Existe intencionalidad de generar un beneficio patrimonial y como consecuencia una merma en el erario público.
- La operación se encuentre revestida de apariencia jurídica pero carente de sustancia económica.
- El espectro de la conducta se encuentre fuera del campo de la economía de opción.

Asimismo el legislador deberá tener en cuenta y especial cuidado en excluir del espectro de dichas cláusulas, las conductas que se realicen al amparo de la planeación fiscal lícita, aún cuando esta tenga por objeto una reducción impositiva siempre y cuando la misma se encuentre dotada de contenido y sustancia económica,

pero sobre todo cuando la misma se realice con la finalidad de burlar el espíritu de la ley fiscal.

Así también el legislador deberá dejar fuera del campo de acción aquellas conductas tendentes a evitar la realización del hecho imponible, a fin de desmarcar dichas cláusulas de las proscritas y satanizadas figuras de analogía y la integración.

Lo anterior parece por demás lógico, sin embargo difícil de distinguir, razón por la cual se exponen las razones del porque la simple evitación del hecho imponible debe quedar fuera del radio de acción de las cláusulas antielusión.

En primer lugar, es posible y legítimo, y por ende fuera del alcance del legislador, para el gobernado evitar un hecho imponible que contempla un determinado hecho o negocio, renunciando a realizar ese hecho y a perseguir los fines vinculados al mismo, ésta debe ser una situación absolutamente indiferente para el derecho tributario –por ejemplo, ante el costo fiscal que ocasione una donación de entre dos amigos, simplemente, se renuncia a efectuarla-

En segundo lugar, también se puede evitar el hecho imponible, renunciando a realizar el hecho, acto o negocio y a los efectos jurídicos y económicos inherentes al mismo y acogiéndose a otro con mejor trato fiscal.

Con el cambio del negocio podrá variara el costo fiscal, pero también variaran los efectos civiles y mercantiles que se produzcan con su celebración –por ejemplo un empresario renuncia a adquirir un bien de inversión mediante compraventa a plazos y opta por el arrendamiento financiero por sus evidentes ventajas fiscales. Parece obvio que en estos casos nos hallamos ante una economía de opción –aunque no ante una opción fiscal- y tampoco deberán ser trascendentes para el legislador las motivaciones fiscales del cambio de negocio jurídico, siempre y cuando se asuman los efectos civiles o mercantiles de ese negocio elegido.

Por ello, sumado a la características ya apuntadas, lo que el legislador debe regular o atacar con el establecimiento de cláusulas antielusivas, son aquellas conductas en las que el sujeto pasivo o gobernado se presta al cambio de negocio

para obtener un mejor tratamiento fiscal, pero, sin que al mismo tiempo se alteren los efectos civiles y mercantiles que desde un principio se venía pretendiendo producir. La cuestión radicaría en la manera en que se lleve a cabo la opción por ese “modelo negocial alternativo” en tanto que el negocio se evita, pero no se renuncia a los efectos que le son inherentes.

Es por ello que se opina, que la conducta objeto de regulación debe ser aquella que defrauda la ley, entendiendo por este fraude legal, aquella conducta que reviste la forma jurídica pero que carece de tipicidad, se defrauda el espíritu de la ley.

b. La institución jurídica -acepción terminológica-

A nuestro modo de ver, el tratamiento de la elusión tributaria en nuestro país exige una respuesta más respetuosa con los principios constitucionales y por lo tanto la figura jurídica a elegir o la acepción terminológica a adoptar, debe encontrar pleno sustento constitucional.

El fenómeno elusorio tiene un sustrato común a todos los modelos normativos, tanto los del *Civil Law* como los de *Common Law*.

Todos los *test* previstos en las normas para afrontar la elusión fiscal, parten de la evaluación de la adecuación del medio negocial utilizado por las partes para alcanzar un determinado resultado económico, y de la averiguación de si el obligado tributario se ha alejado de lo que notoriamente se considera como el camino normal para el logro de un resultado determinado.

En los modelos de derecho Europeo, en tanto se utiliza un negocio con vulneración de las exigencias de causa típica o con abuso de las formas –sistemas no causalistas- y se hace por motivos exclusivamente tributarios, los instrumentos de lucha contra la elusión parten de patologías negociales previstas en el ordenamiento privado; en concreto de los supuestos de vulneración de las exigencias de causa típica o negocios anómalos. Así se construyen las cláusulas generales en ordenamientos como el alemán o el francés.

Por otra parte, en los sistemas del *Common Law* como el norteamericano, la lucha contra la elusión gira en torno a la teoría del *tax driven transaction*; en donde el ordenamiento fiscal se siente legitimado para excluir los negocios realizados por motivos exclusivamente fiscales y sin el aval de un “*motivo económico válido*” -*business purpose test*- o una razón empresarial legítima –por ejemplo, el modelo de las *bona fide approach* o “cláusulas de buena fe”, como técnica de exclusión de las cláusulas de limitación de beneficios en supuestos de *treaty shopping*.

Sobre la base de esta distinción, habrá que plantearse la forma de hacer frente a situaciones consistentes en evitar los hechos imposables que recaen sobre actos, hechos o negocios sin renunciar a sus efectos jurídicos o económicos, utilizando para ello, la figura que mejor se adapta al sistema jurídico mexicano.

Para ello, tenemos que las figuras jurídicas o instituciones de derecho más utilizadas, las cuales ya fueron objeto de análisis en el capítulo segundo del presente trabajo de investigación son: el abuso del derecho; el fraude a la ley; la simulación; la sustancia sobre forma y la interpretación económica, respecto de las cuales a continuación se concluye lo siguiente:

En primer término, debe considerarse que el sistema jurídico mexicano descansa sobre un andamiaje construido a base del derecho codificado o sistema de *Civil Law* en cuyo régimen el Principio de reserva de ley parece, en principio, ser el eje a partir del cual se debe justificar una cláusula antielusiva.

Por otro lado, habrá que poner especial atención en que con la incursión de una cláusula antielusiva y en respeto de la seguridad jurídica y del renombrado principio de reserva de ley, no se aterrice ni en la analogía, ni en la integración, dejando, por ende, de lado la interpretación extensiva del hecho imponible.

Asimismo, el sustentante considera oportuno dejar fuera del análisis de este apartado, la figura de los negocios jurídicos anómalos, también ya analizada, principalmente porque en opinión del relator, la misma no constituye una institución jurídica tendente a atacar las prácticas elusivas, sino que la misma constituye el

medio a través del cual se llevan a cabo las prácticas elusivas, es decir, es el conducto y no el remedio.

Aunado a lo anterior, en la teoría de los negocios jurídicos anómalos, en estricto sentido lo que se combate no es el tipo, sino la causa en un sentido amplio, esto es, lo que confiere significado jurídico al negocio, situación que va más allá de lo que se persigue con una cláusula antiabuso –atacar la forma jurídica sin sustancia económica- sumado al hecho de que esa concepción espiritualista de la causa, abriría la posibilidad de transformar el control sobre el negocio realizado en un juicio de intenciones no probadas, que podría incluso llevar a enjuiciar la oportunidad de determinadas decisiones empresariales, las cuales están amparadas por su libertad de organización y por el margen de discrecionalidad de decisión del empresario.

Sentado lo anterior, se pasa al estudio de las figuras que el sustentante entiende sí pudieran resultar compatibles con el objetivo buscado por una cláusula antiabuso.

Como se vio, la teoría del abuso del derecho surge como una reacción frente a los códigos civiles que, inspirados en la filosofía del Código Civil francés, asumen un corte eminentemente individualista, convirtiéndose en un valioso instrumento para poner coto al ejercicio abusivo de un derecho subjetivo, original y legítimamente atribuido por el ordenamiento jurídico a un titular.

Es una conducta que parece ser congruente con la norma de derecho, un comportamiento que no contradice el enunciado formal de la regla jurídica y que, sin embargo, quebranta y contraría el espíritu y el propósito de los derechos ejercidos, de manera que su actualización no es ya una acción válida y legítima, sino un acto ilícito.

Por ello, el abuso del derecho, que es un acto ilícito *sui generis*, tiene siempre su origen en el ejercicio de un derecho que afecta un interés existencial que no se halla normativamente protegido por el ordenamiento jurídico.

De otra parte, generalmente acarrea un daño y origina por ende una responsabilidad civil, es decir, no se trata de lesionar un derecho jurídico preexistente,

ya que de ser el caso, estaríamos frente a una colisión de derechos y no de uno atinente al abuso del derecho, siendo que, para que este aparezca es necesario lesionar un interés que no se encuentra específicamente tutelado por la norma jurídica.

Lo que se persigue con la condena del abuso del derecho es, el entronizar el valor del bien común en la vida en sociedad, es decir, que el individuo no atente o lesione intereses ajenos dignos de protección jurídica.

Lo que se busca, es que el individuo no ejercite sus legítimos derechos antisocialmente, sino más bien de modo normal, regular, y atendiendo a los fines para los cuales le fue concedido. Lo antisocial es lo inmoral, lo que repugna a la conciencia ética colectiva, lo que agravia la juridicidad, lo que es diametralmente contrario a la vivencia de la solidaridad.

Como quedó analizado, los elementos mínimos de la institución del abuso del derecho son: la existencia de un derecho subjetivo que pueda ser oponible al Estado; la posibilidad de que exista un derecho contrario que pueda ser lesionado como consecuencia del ejercicio de ese derecho subjetivo; que ese derecho que pueda ser lesionado sea un derecho preexistente no protegido por la ley; y por último si el derecho posiblemente lesionado es un derecho individual o colectivo.

De los elementos anteriores se concluye que la institución del abuso del derecho no resulta ser la figura jurídica mas adecuada para combatir prácticas elusivas, principalmente por el hecho de que no se reúnen el elemento –el cual a juicio del relator es fundamental- de un derecho preexistente no protegido por la Ley, ya que en la especie se opina que ese derecho sí existe –el derecho a recaudar un impuesto con motivo de una actividad gravada-; aunado al hecho de que quien hace un uso de su derecho *per se* no puede obrar en contravención a la Ley.

No obstante lo anterior, en un afán constructivo, también se opina que de esta institución, puede ser extraída la conducta de abuso, pero encaminada al abuso de las formas jurídicas, siempre y cuando con dicho abuso se busque realizar un acto

jurídico pero no se renuncie a los efectos que le son inherentes al que se dejó de realizar.

Ahora bien, por lo que toca a la institución jurídica de la Simulación, ésta tiene al engaño como signo distintivo, el cual implica necesariamente provocar en un tercero, como pueden ser las autoridades fiscales o la sociedad misma, la creencia de que sucedió algo distinto a lo que en realidad aconteció entre las partes.

Es decir, la simulación pretende hacer ver o presentar algo que ocurrió de manera diferente, o bien algo que no ocurrió, con el fin directo o inmediato de engañar a terceros.

Lo simulado o ficticio, debe ser entendido como el producto formal ficticio del acuerdo simulatorio, vacío de contenido propio y carente de autonomía respecto de éste. Se trata pues, de la declaración de voluntad simulada que se exterioriza creando una apariencia frente a terceros.

Se suele denominar negocio disimulado, aunque algunos autores, con los cuales coincide el relator, opinan que quizás sea mas correcto denominarlo lo ficticio o lo simulado, ya que dada la invalidez absoluta o ineficacia estructural de la que está viciado, realmente no existe ningún negocio jurídico.

De los elementos anteriores, tenemos que la simulación supone un engaño malicioso mediante la creación de un artificio formal, meramente aparente para representar un negocio jurídico inexistente, o que no corresponde a la realidad.

Por lo que hace a las legislaciones que han adoptado esta técnica antielusiva (incluyendo el caso mexicano contenido en el artículo 177¹⁶¹ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), se entiende que su aplicación se restringe a la simulación relativa, y no resulta aplicable la simulación absoluta, dado que se aplicaría el hecho imponible en lo efectivamente realizado por las partes, no obstante lo anterior, al hablar de simulación relativa, más bien se estaría en presencia de un negocio en fraude a la ley.

¹⁶¹ 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013

En este orden de ideas, se considera que si bien es cierto atendiendo a los notas distintivas de la simulación relativa, pareciera que resulta ser la figura idónea para consignar una cláusula antielusiva, ya que se esta en presencia de un negocio aparente que disfraza o encubre uno distinto y respecto del cual las partes tienen plena conciencia de cual es el negocio realmente realizado; no menos cierto es que, en opinión del sustentante, el simple hecho de desplegarse una conducta dolosa recubierta por el engaño, *per se* equivale a una conducta evasora y atípica la cual debe ser objeto de reproche penal, y que, inclusive, escapa del campo de la elusión y de la economía de opción.

En tal virtud, la simulación, no se sugiere como la institución jurídica idónea para los fines del presente trabajo, máxime que en reiteradas ocasiones a lo largo de la presente ponencia se ha señalado que en su actuar el gobernado parte de una conducta lícita la cual tiene por objeto un ahorro fiscal, y no así, sustraerse de la acción de enterar un débito ya configurado.

Ahora bien, en lo correspondiente a la institución jurídica del Fraude de Ley, aunque en el nombre lleva la penitencia, al hablarse de fraude, se considera que es la institución más adecuada para establecer una cláusula antiabuso, por los argumentos que a continuación se esgrimen.

En primer término debe ponerse de manifiesto que el concepto de Fraude debe entenderse en su connotación civil y no en la penal, es decir, para los fines del presente estudio, puede considerarse como fraudulento todo acto jurídico que aun cuando válido en sí mismo, se otorgue con la finalidad de evitar la aplicación de una disposición legal; y no como aquel surgido en la maquinación de conductas que mediante el uso de engaños y aprovechamiento de errores provoca como resultado un beneficio indebido.

Cuando se dice fraude a la ley, se está hablando de un fraude al espíritu de la misma, la cual se genera cuando se utiliza un dispositivo legal con la finalidad de eludir la aplicación de otro distinto.

También se estima pertinente decirlo con todas sus letras, una institución como la del fraude a la ley implica necesariamente una excepción, o, si se quiere ver así, una restricción, al principio de autonomía de la voluntad. Sin embargo, y aun cuando ese tema será materia al abordar el capítulo de la constitucionalidad de una cláusula general antiabuso, el sustentante está convencido que esa restricción, excepción o limitación, encuentra plena justificación sobre la base del principio preeminencia, esto es, de la valoración del interés común sobre el interés individual.

Es decir, es de explorado derecho que el reconocimiento y protección de la autonomía privada es consecuencia de la organización económica de cada país, en cada momento de sus historia, y se materializa en principios como libertad económica, con las consiguientes reglas de libertad de contratación, libertad de mercado, libertad de empresa y libre concurrencia económica, en suma, ello quiere decir que la producción intercambio y contratación de bienes y servicios se realiza por los particulares de acuerdo con su voluntad, aceptándose una espontánea dinámica de la sociedad que el estado no impide.

En el orden jurídico-económico, la zona de lo permisivo y lo dispositivo es incomparablemente más extensa que la de lo imperativo, por los actos jurídicos no están integrados exclusivamente por normas de permisibilidad ya que la presencia de normas imperativas inderogables -la ley, el orden público, las buenas costumbres- son también parte sustancial del régimen tradicional del acto jurídico.

En suma, en el ordenamiento civil y mercantil prevalecen las normas dispositivas y, en especial, las permisivas, pero existe un núcleo importante de disposiciones imperativas, de las que depende la validez del negocio jurídico y que son susceptibles de violación o transgresión.

El entramado constante entre disposiciones permisivas y *ius cogens* hace que el incumplimiento de este último pueda llevarse a cabo por medio de la pura y simple transgresión, pero, también sirviéndose de la propia libertad contractual, este riesgo es lo que permite legitimar la figura *iusprivatista* del fraude a la ley.

Es por ello, que para la aceptación de una figura jurídica como el fraude ley, es indispensable tener siempre en cuenta las notables diferencias entre las normas civiles y mercantiles de las normas fiscales, pues la dimensión en la que opera el Derecho Civil y Mercantil, es previa a la decisión legislativa de intervenir que caracteriza al Tributario.

Esto es, mientras la autonomía de la voluntad que se desempeña al amparo de las normas civiles y mercantiles será siempre un orden compuesto, fundamentalmente, por normas dispositivas o permisivas, que facultan a las partes para configurar sus relaciones jurídicas, dentro de ciertos límites, las normas tributarias constituyen normas de imposición de conductas, disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, inclusive por encima de la voluntad de los particulares.

El derecho tributario es un orden querido e impuesto por el legislador en cuanto a comportamientos positivos, a conductas que consisten en hacer algo y no en no hacer, es decir, el modelo deóntico del Derecho Tributario está integrado por mandatos de hacer, en concreto de dar una cantidad de dinero a la Administración Tributaria cuando se actualice la hipótesis de incidencia.

El fraude a la ley tributario se referirá, por tanto, a normas que establecen mandatos u obligaciones generales o ligados a ciertos hechos o comportamientos, es decir, el obligado por el mandato de la norma imperativa o prohibitiva, debe serlo ya en el momento de intentar, por medio de la realización de un acto o negocio en fraude, eludir el mandato.

Así pues, parece que, de acuerdo con estos primeros datos, el fraude de ley sólo será conceptualmente posible respecto a normas imperativas, a través de las que se tutelaría un interés social que puede llegar a ser burlado mediante una transgresión indirecta.

Efectivamente, el concepto de fraude a la ley tributaria deberá ser estructurado a partir del siguiente concepto “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 de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir.”

Así, en primer lugar para encontrarnos ante un supuesto de fraude de ley, resulta imprescindible que se persiga un resultado prohibido o contrario al ordenamiento, y que ese resultado prohibido se busque eludiendo una norma susceptible de ser transgredida, es decir una norma que establezca una prohibición o mandato, que en nuestro caso sería el entero del débito tributario.

También es importante resaltar que el resultado prohibido no se obtiene por las vías ordinarias, esto es, la violación directa de la norma, sino por el contrario, ese resultado se obtiene a través de una violación indirecta de la norma, con lo que se consigue un objetivo similar al prohibido, se trata por tanto de buscar ese objetivo al amparo de otra norma.

Así, el llamado amparo presupone que con la norma de cobertura, se va a lograr un resultado similar al que se lograría con la norma eludida, pero el amparo que se busca en otra norma, será un amparo aparente, puesto que tal amparo se persigue con la intención de obtener una finalidad distinta a la que es propia de esa norma.

Si la norma a que se acogiese el particular protegiese realmente el fin querido por el sujeto, no estaríamos frente a un fraude a la ley, sino ante un conflicto de normas; por lo tanto, sólo forzando una norma es posible consumir ese amparo aparente, para obtener un resultado que reúne dos requisitos: no es el propio de la norma en cuestión y, al tiempo, es un resultado que merece un rechazo del ordenamiento por estar expresamente prohibido o por suponer un incumplimiento de un mandato u obligación, pero evitando que la norma que impone la prohibición resulte aplicable.

Y precisamente aquí, es donde corresponde decir, que el legislador debe sentenciar que para calificar como irregular el uso de esa norma de cobertura, se deberá tomar en cuenta como requisito *sine qua non* aquellas conductas en las que el sujeto pasivo o gobernado se presta al cambio de negocio para obtener un mejor tratamiento fiscal, pero, sin que al mismo tiempo se alteren los efectos civiles y

mercantiles que desde un principio se venía pretendiendo producir. La cuestión radicaría en la manera en que se lleve a cabo la opción por ese modelo negocial alternativo, en tanto que el negocio se evita, pero no se renuncia a los efectos que le son inherentes.

Una vez determinados esos elementos, la consecuencia jurídica o reacción del ordenamiento no puede ser otra que desconocer ese acto, ratificando la inoperatividad de la disposición violada, con la consecuencia de su incumplimiento ineludible.

En esta medida, la irrelevancia del acto o negocio concluido en fraude de ley, prevé la posibilidad de la debida aplicación de la norma pretendidamente defraudada; es decir, ante el conflicto de normas, entre una norma dispositiva -la de cobertura- y una norma imperativa -la defraudada- el mismo se resuelve restableciendo la observancia de ésta última, y por tanto, tratando al acto fraudulento, como un acto inexistente, no se trata por tanto de aplicar la analogía, sino que ante dicha inexistencia, procede la aplicación de la norma que se trató de eludir o dicho de otra manera procederá recaracterizar la operación exclusivamente para fines fiscales.

Por último y por lo que hace a las teorías de sustancia sobre forma e interpretación económica, el sustentante estima que no constituyen los medios más idóneos para el establecimiento de una cláusula general antiabuso y no precisamente por su inoperatividad, sino por el hecho de que las mismas constituyen teorías y no instituciones jurídicas.

Efectivamente, se cree firmemente que dichas teorías deben constituir el pilar para calificar si estamos en presencia de una conducta abusiva, y por ello las mismas constituyen los medios o herramientas a través de los cuales se arriba a la conclusión final –conducta abusiva-, siendo que a juicio del relator para incorporar a la legislación una cláusula general antibauso o antielusiva se requiere de una institución de derecho que la respalde y no sólo de una herramienta.

No obstante lo anterior, con dicha afirmación de ninguna manera se pretende dejar fuera de contexto dichas doctrinas o herramientas, sino por el contrario se cree firmemente que la teoría de sustancia sobre forma es la que debe tener en

consideración el legislador para calificar si un acto o negocio se ejecutó en fraude de ley.

Como se vio en el apartado correspondiente, la teoría de la sustancia sobre forma significa que, la sustancia de la operación se refiere a la naturaleza jurídica de la misma, con independencia del nombre o clasificación que le hayan querido conferir las partes, atendiendo al principio de derecho generalmente aceptado que dispone que las cosas son por su naturaleza y no por el nombre que se les designe.

Es decir, para calificar un negocio en fraude de ley habría que partir necesariamente de la interpretación y calificación por parte de la administración tributaria, respecto del negocio o acto sometido a su jurisdicción, para concluir, si el mismo persigue fines económicos propios de dicho negocio, es decir, si cuenta con sustancia económica, o si por el contrario, sólo se encuentra revestido de forma jurídica, en cuyo caso, se deberá facultar a la administración tributaria para revelar que el negocio únicamente persigue como finalidad el ahorro fiscal, y entonces, proceder a la recharacterización del negocio para que este sea gravado de acuerdo con la verdadera intención de los contratantes.

De este modo, la lucha contra el abuso de las formas jurídicas se complica mucho, ya que el negocio aparente queda plasmado en una realidad objetiva, realidad que se cubre bajo la apariencia de formas distintas a las propias de la situación contemplada. Y el problema se complica aún más, al observar que estos negocios aparentes pueden ser perfectamente legales.

Al respecto BÜHLER y STICKRODT parafraseados por PALAO TABOADA señalan, “las formas jurídicas civiles no tiene en sí mismas, nada de abusivo. Pero el abuso de las formas no está en ellas mismas, sino en el mal uso que de ellas se hace, deformando su objetivo típico (causa del negocio)... Estos objetivo, que pueden ser lícitos en el orden privado, no lo son en el tributario, ya que producen el resultado antijurídico de la no satisfacción del impuesto debido. Por otro lado, al ampliar lo fraudulento a lo insólito, se incluyen en el fraude a la ley supuestos que nada tiene que ver con él. Un acto no es fraudulento por el simple hecho de ser insólito, sino,

repetimos, porque mediante una deformación de su estructura (un abuso de él) se logra un resultado tributariamente antijurídico.”¹⁶²

Por lo tanto, las cuestiones que se deben resolver mediante la implementación del fraude de ley tributaria deberán ser las siguientes:

Determinar si hay indicios suficientes para suponer que las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente al acogerse a cierto hecho imponible más favorable son sólo aparentes; y apreciar, en su caso, si las pruebas aportadas por la administración a ese propósito son concluyentes.

No se puede perder de vista la naturaleza evidentemente subjetiva de la calificación, por lo que el legislador también deberá prever que en la implementación de una cláusula general antiabuso, mucho habrá que atender a la capacidad y profesionalismo de la autoridad calificadora, ello debido, a que se antoja casi imposible que el legislador pudiera regular todos los supuestos casuísticos que se pudieran presentar.

Es por ello, que se recomienda el establecimiento de un grupo de verdaderos expertos calificados que se encarguen de tramitar un procedimiento especial, cuando existan indicios de este tipo de conductas, esto es someter al escrutinio de una autoridad extraordinaria, y no de la autoridad ordinaria, en donde dicho procedimiento evidentemente contemple la garantía de audiencia y la fase de pruebas y alegatos.

Parece que resulta innegable que en el establecimiento de una cláusula de esta naturaleza, legislador debe recurrir a los conceptos jurídicos indeterminados, ya que intentar incluir una definición de todos los conceptos restringiría la aplicación a casos muy específicos resultando, por ende, inaplicable a otros de similar naturaleza.

Es de explorado derecho que las leyes no deben ser un catálogo o diccionario que contenga definidos en su totalidad todos los conceptos, ya que como se dijo, con ello se genera una inevitable situación de desigualdad frente quienes burlan el significado del concepto determinado y en esencia realizan la misma conducta,

¹⁶² PALAO TABOADA, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, p. 30

además de lo anterior, la historia acusa que los conceptos jurídicos determinados a la larga provocan inaplicabilidad, dado que no evolucionan con las nuevas regulaciones y realidades económicas, sino que los mismos permanecen estáticos, convirtiéndose en muchos caso en letra muerta.

Al respecto JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE sostiene que en el establecimiento de cláusulas generales antiabuso la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados es la conveniente, en ocasiones para permitir la consecución de la justicia en el caso concreto.

La indeterminación no es sinónimo de falta de contenido ni genera inseguridad jurídica por sí misma, puesto que el concepto adquiere o acaba adquiriendo, mediante una hermenéutica necesitada de cierto grado de sofisticación, un significado comprensible para sus destinatarios y adaptable a las necesidades de una realidad cambiante.

La indeterminación no debe significar la facultad de elegir discrecionalmente entre varias soluciones posibles aquella que en cada caso se considere mas conveniente u oportuna, sino que si la norma no dispone otra cosa, no se admite más que una solución correcta, lo que implica, consecuentemente, que la decisión tomada pueda ser controlada judicialmente, sin que tal control implique una mera sustitución de criterios, sino el resultado de la búsqueda de la solución justa.

“El concepto jurídico indeterminado no constituye un peligro para la certidumbre en la aplicación del derecho siempre y cuando los llamados a utilizarlo entiendan cabalmente el esfuerzo que supone negar o afirmar su procedencia en un caso concreto. La perversión más penosa del concepto jurídico indeterminado es su transformación en todo lo contrario, en un concepto jurídico determinado, esculpido burdamente sobre cuatro trazos mal pergeñados. El concepto jurídico indeterminado repele con violencia su desarrollo mediante un catecismo de soluciones preconfiguradas, precisamente porque la voluntad del legislador ha querido nacer a la luz mediante la oscuridad aparente de la indeterminación.”¹⁶³

Por lo anterior, a nadie debe sorprender que en el establecimiento de una cláusula general antiabuso se incluyan conceptos tales como “actos o negocios

¹⁶³ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, La Economía de Opción, p. 159

notoriamente impropios”, “actos o negocios inusuales”, “actos o negocios artificiosos”, “motivo jurídico o económico válido”, “efectos jurídicos o económicos relevantes”, por mencionar algunos.

Si por el contrario, pretende simplificarse en demasía –con un catálogo de negocios propios e impropios, con un prontuario de soluciones establecidas- la institución nacerá inoperante.

c. Ventajas y desventajas

Una vez realizada la propuesta de incursión del sistema legal mexicano en el establecimiento de una cláusula general antiabuso -GAAR-, se estima pertinente, exponer las ventajas y desventajas que, a juicio del sustentante, pudiera acarrear la misma.

Como principal desventaja de este tipo de regulaciones, definitivamente encontramos el menoscabo a la seguridad jurídica, la cual quedaría vulnerada si el aplicador de la norma no se ciñe al objeto o espíritu de este tipo de regulaciones, y por el contrario, la misma es utilizada para ser aplicada a todas aquellas operaciones que desaprobe la autoridad, aun cuando estas sí estén dotadas de razón de negocio y sustancia económica.

Como segunda desventaja, podríamos mencionar que una regulación de esta naturaleza en cierta medida resultaría contraria al principio de certeza, pues el gobernado, después de celebrada su operación comercial, no tendría certidumbre jurídica de que la misma será respetada por la autoridad, y si los efectos fiscales aplicados a la misma han sido correctos o no, ello a pesar de haber observado la letra de la ley.

También se considera una desventaja, el hecho de eventualmente en la aplicación de este tipo de cláusulas, pudieran pagar justos por pecadores, es decir, se corre el riesgo de que la autoridad administrativa aplique a ‘*rajatabla*’ el texto de la cláusula sin realizar el test de proporcionalidad obligado para poder desaplicar una operación para efectos fiscales.

Como última desventaja, y tal vez la más importante, tenemos la evidente poca o nula capacidad de las autoridades actualmente en el ejercicio de la administración tributaria, es decir, la falta de preparación de las autoridades administrativas, aplicadores de primera mano de este tipo de cláusulas, ello debido a su falta de preparación en temas de autoridad y falta de análisis de sistemas de derecho comparado como marco de referencia, así como el grado de cargas laborales que actualmente tiene la autoridad.

Sin embargo, en opinión del sustentante, las desventajas apuntadas claramente podrían ser purgadas si se atiende a las recomendaciones indicadas en el presente apartado de propuestas, tales como la creación de un órgano consultivo extraordinario que a nivel administrativo, determine si se conforma o no que el contribuyente ha obrado en fraude a la ley, se otorgue el correspondiente derecho de audiencia y la posibilidad de impugnación.

La única situación que en cierto modo pudiera resultar insalvable sería la falta de capacidad técnica de la autoridad administrativa que actualmente acusa con funcionarios improvisados por el *amiguismo* y *compadrazgo*, pues de nada serviría la creación de un órgano extraordinario si los funcionarios que lo integran son de tal calado, faltos de preparación y de juicios de legalidad y legitimidad.

Ahora bien, por cuanto hace a las ventajas que este tipo de cláusulas podría acarrear, tenemos como primera y tal vez más importante, el combate a la elusión entendida esta como una práctica perniciosa de erosión del erario público, contraria al principio de solidaridad social y al mandato de contribuir en igualdad de condiciones, sobre todo si se toma en cuenta que en la elusión que en este trabajo se propone atacar es aquella no se producen los efectos económicos o mercantiles de la operación presentada a la autoridad para fines tributarios y si los de la norma eludida.

Como segunda ventaja podemos mencionar, aun cuando la misma puede resultar paradigmática, el que con una regulación de esta naturaleza se abona a favor de la seguridad jurídica, si atendemos a la situación de hoy en día en el sistema de derecho mexicano, pues como se ha señalado anteriormente actualmente existen autoridades, legisladores y jueces que estiman que la cláusula antiabuso existe

implícita en nuestra legislación mexicana y que por tanto, la autoridad cuenta con facultades materiales para desconocer operaciones comerciales para efectos fiscales y aplicar aquellos que correspondan a la operación encubierta.

En efecto, el panorama que hoy permea en el sistema contributivo mexicano sustentado en interpretaciones que apoyan la aplicación de una cláusula general antiabuso aún sin existir esta, restan a la seguridad jurídica de los gobernados, pues existe un alto riesgo de que una decisión de esta naturaleza inclusive llegue a ser avalada por los tribunales, aun sin la existencia de una GAAR.

Genera mayor igualdad entre los gobernados, superando así la denostada teoría del impuesto a los tontos o la injusticia a los pobres, es decir, genera un equilibrio poniendo a todos en igualdad de circunstancias frente a la ley y no en una situación de desventaja a aquellos que no cuentan con recursos para instrumentar una planeación elusiva de esta naturaleza.

Abona al recaudo de contribuciones, situación que aun cuando es difícil de estimar –no existen estudios sólidos sobre la merma de cifras como consecuencia de la elusión- pero se dice que en los 90’s Australia perdía 90 millones de dólares como consecuencia de la elusión.

Se alinea el sistema impositivo mexicano a la tendencia internacional, originando así una armonización de los sistemas impositivos y de las relaciones multinacionales, contribuyendo inclusive a que México no sea considerado como un territorio para realizar operaciones perniciosas debido a su ausencia de regulación.

Las cláusulas GAAR son compatibles con el objeto y fin de los tratados internacionales suscritos por nuestro país en materia fiscal y por lo tanto no se corre riesgos de ser denunciados por incumplimiento de tratados y violación a la Convención de Viena, pues como se vio con anterioridad, el uso abusivo de un tratado *per se* es contrario a su finalidad y ante una ausencia de regulación en el mismo, válidamente puede salir al paso una cláusula antielusiva general domestica.

9. La decadencia del Fraude a la Ley como cláusula antiabuso en España

A pesar de los asertos contenidos en el apartado inmediato anterior, no pasa desapercibido para el sustentante que respecto de la institución del Fraude a la Ley, se puede decir que en nuestros días ya hay historias de su fracaso como cláusula general antielusiva como lo es el caso español.

Dicha figura estuvo vigente en la legislación española por aproximadamente 40 años (artículo 23 de la Ley General Tributaria) y a la fecha ha sido expulsada de dicho ordenamiento, sin embargo, lejos de pensar que ante tal fracaso dicha institución no es opción para el sistema mexicano, se considera que el legislador mexicano y sobre todo los aplicadores del derecho deberían tener especial cuidado en no incurrir en los mismos errores que originó la expulsión de dicha institución.

Al respecto y en la misma línea de pensamiento, conviene indicar los principales elementos que originaron la decadencia del Fraude a la Ley en España después de 40 años.

En primer lugar, el argumento de que el fraude de ley se había convertido en un instrumento de aplicación analógica del tributo, es decir, actuaba como una excepción a la regla contenida en la misma legislación fiscal que prohibía la aplicación de la analogía en materia tributaria, en tanto la misma suponía extender el hecho imponible o las exenciones más allá de sus términos estrictos, sin embargo en el extinto artículo 24 de la Ley General Tributaria se establecía que “para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible”, esto es, se entenderá que tal extensión no estaba prohibida.

La existencia de una aplicación analógica de la norma se convirtió en algo inevitable, pues el precepto -artículo 24 de la LGT- hablaba de “hechos actos o negocios que produzcan un resultado equivalente al hecho imponible, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad”, situación que suponía gravar supuestos en que se hubiera eludido realizar el hecho imponible, normalmente llevando a cabo la realización de un acto, hecho o negocio con el que se persiguen

finés que le son inherentes -equivalentes- a la causa típica del hecho o negocio eludido.

Esa forma de entender el multirreferido artículo, originó la discusión de que si con el mismo se estaba haciendo referencia a un supuesto analógico o a una interpretación extensiva.

Es decir, el artículo 24 tomaba como presupuesto la realización de un hecho equivalente, que al no subsumirse en los límites de aplicación de la norma reguladora del hecho imponible ocasionaba que se encontrara fuera de su ámbitos de aplicación, por ello mediante el empleo de dicha cláusula se estaba procediendo a extender esos límites de la norma reguladora del hecho imponible, lo que no se consigue con una técnica puramente interpretativa –la interpretación no extiende ni restringe, simplemente declara¹⁶⁴ - por lo que la extensión más allá de los términos estrictos es algo que nunca puede lograrse con la interpretación en general y con la interpretación extensiva en particular.

PALAO TABOADA, desaprueba la permisibilidad de la analogía al señalar: “Esta construcción de la Ley General Tributaria, desconoce la verdadera naturaleza del fraude a la ley. En relación contra el fraude a la ley no hay una aplicación analógica, sino la aplicación del supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada) en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura).”¹⁶⁵

En suma no creemos que haya duda en que, cuando se identifica un hecho con relevancia económica ajena al campo de incidencia material de la norma tributaria y se traslada al ámbito de incidencia de otra norma impositiva o se integra dentro de los límites de una norma más gravosa alegando una eventual relación de semejanza, hay una analogía *legis*. En este sentido, argumentaron en su contra, que se estaría yendo más allá del sentido posible de las palabras, por lo que se estaría recurriendo a la

¹⁶⁴ MARTIN QUERALT-SÁNCHEZ PEDROCHE cit. por GARCÍA NOVOA, César, La Cláusula antielusiva en la nueva LGT., p. 281

¹⁶⁵ PALAO TABOADA, Op. Cit., p.31

integración y no a la mera interpretación, situación que originó la decadencia de la institución jurídica del fraude a la ley.

GARCÍA NOVOA¹⁶⁶, reprueba la aplicación extensiva o analógica sentenciando: Sí —a través de la acción en fraude de ley- lo que se hace es eludir el hecho imponible, para realizar otro, gravado de forma más benigna, suele entenderse que la norma aplicable existe y es justamente la defraudada

Para PALAO TABOADA, citado César García Novoa, la admisión excepcional de este supuesto de analogía se justificaría, por la necesidad de evitar el fraude de ley, y esta admisión excepcional es también una excepción a las exigencias de tipicidad y seguridad jurídica que deben ordenar el tributo, en este aspecto se opina que aquí cabría la aplicación de la figura jurídica de la preeminencia.

Así ATIENZA y RUIZ MANERO, entienden aplicable la analogía en los casos de ilícitos atípicos, entre los que incluye al fraude de ley, consistente en extender o generar una regla como consecuencia de la ponderación entre los principios relevantes del sistema. La oposición a algún principio o principios esenciales sería la justificación de esos ilícitos atípicos, resueltos a partir del expediente analógico.

En el ámbito tributario MARTÍN QUERALT-SÁNCHEZ PEDROCHE fundan la extensión analógica de un tributo en la necesidad de potenciar ciertos principios constitucionales, como la capacidad económica y el principio de igualdad, defendiendo, en suma, que la Administración puede realizar los principios de justicia tributaria al margen de la ley.

Así las cosas, el legislador al momento de evaluar incursionar en el terreno de las cláusulas antiabuso deberá ser muy cauteloso en tomar en cuenta las experiencias ocurridas en los sistemas de derecho comparado como el español.

Aunado a lo anterior y a pesar de las debilidades que originaron la expulsión del fraude a la ley en el derecho español, se sigue opinando que dicha figura resulta la más benéfica para incorporarse a la legislación mexicana como una cláusula general

¹⁶⁶ GARCÍA NOVOA, César, La Cláusula antielusiva en la nueva LGT., p. 283

antiabuso, ello sin despreciar los álgidos debates que seguramente generará el tema de la seguridad jurídica ante la posible incursión en los campos de la analogía y la integración, figuras que como ya se dijo actualmente no sólo se encuentran proscritas, sino que inclusive en el medio se manejan como satanizadas.

A raíz de lo apuntado, a juicio del ponente, el legislador debería considerar –a diferencia de el ordenamiento español- incluir en su regulación que en los supuestos de fraude de ley es posible que no se realice el hecho imponible –con lo cual se estaría excluyendo el campo de la analogía y la integración-, simplificando así excesivamente las cosas.

Lo anterior es así, porque con dicha incursión lo que se buscaría sería que en la norma se contenga que no se realiza –el hecho imponible- en un sentido formal, ya que esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta o elusoria, para lo cual tiene que ampararse en una calificación inaceptable, pero en los hechos en realidad sí se realiza en un sentido sustantivo.

Es decir, el hecho imponible constituido por un acto, hecho o negocio, del mundo real ordenado por el derecho sólo puede realizarse formalmente, sí se evita mediante una calificación inaceptable, no se habrá realizado ese hecho, acto o negocio, sino el inaceptable y podremos decir que nos encontramos ante un supuesto de elusión

Otro de los motivos que originaron la decadencia del fraude a la ley en España, lo fue la referencia a la finalidad de las normas en que se ampara el sujeto pasivo, esta referencia unida al elemento de intencionalidad.

Es decir, en la figura del fraude a la ley, como se encontraba regulada en España, lo fundamental era el propósito de eludir el tributo, por lo dicha calificación se aproximaba más a un juicio de intenciones y por mucho éstas se tenían que acreditar a través de elementos criticablemente subjetivos, lo anterior, tomando en consideración que tal ponderación es más propia de un juicio de culpabilidad y resulta

inadecuada en una cláusula de ese tipo, aún a sabiendas de las dificultades de definir la elusión en términos estrictamente objetivos.

Por ello el legislador mexicano deberá tener especial cuidado al momento de regular una cláusula de esta naturaleza, ya que, se opina, que en la calificación de los hechos lo relevante es que los “motivos fiscales” del contribuyente que se tengan en cuenta para determinar si su proceder se realizó en fraude a la ley será precisamente el propósito exclusivo de defraudar la norma fiscal, es decir, en base a elementos subjetivos, eliminando de tajo el plano de la intencionalidad.

Es decir, la actividad jurídica deberá consistir en determinar la existencia o no de un fin económico válido –distinto del fiscal- y no la calificación de la operación como abusiva. Calificar el fin y no el motivo ya que evaluar la intencionalidad se convierte en una búsqueda del todo subjetiva.

Otro de los elementos que originó la decadencia del fraude a la ley en la legislación española fue precisamente que su concepción original se estableció la referencia a un expediente especial, entendido como un procedimiento especial de declaración de fraude a la ley, mismo que dejó de tramitarse ya que por decreto el ejecutivo simplemente lo suprimió.

La supresión de dicho procedimiento especial, orillo a que las escasas veces que se aplicó el procedimiento de fraude a la ley, ya no se tramitaba en el seno de un grupo de especialistas encargados de calificar la conducta, sino que correspondía al propio actuario fiscal la ejecución de la normativa.

Esa experiencia ocurrida en el territorio español sería importante tener en consideración en caso de que en México se decida incursionar en el campo de las cláusulas generales antiabuso, ya que se opina que para determinar dicha circunstancia sería indispensable someter a la opinión de un grupo de especialistas la calificación de los hechos, previendo en dicho procedimiento la garantía de audiencia del gobernado objeto de calificación, es decir, en cuanto la autoridad ordinaria detectará la posible actuación en fraude a la ley, debería enviar el expediente a un

grupo especial –extraordinario- quien debiera continuar con el trámite hasta la resolución definitiva.

No obstante los errores o defectos analizados anteriormente, si bien es cierto la figura del fraude a la ley en España fue suprimida, no menos cierto es que esta supresión no se hizo con el afán de expulsar del ordenamiento español las cláusulas generales antiabuso, ya que lo que en realidad se hizo fue incorporar una nueva figura a dicha legislación.

Es decir, el legislador español consciente de la necesidad de combatir las conductas elusivas actualmente regula una cláusula general denominada Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la que de una u otra manera busca regular el uso de operaciones atípicas en las que se exige el tributo sin que se haya realizado el hecho imponible, por lo que él mismo se ha evitado.

Es por ello que en el establecimiento de una cláusula antibuaso no se pueden dejar de lado los juicios de legitimidad, sin embargo estos habrá que hacerlos desde la comunión con los derechos humanos de los ciudadanos y en equilibrio con los principios y garantías constitucionales.

10. Constitucionalidad de la cláusula antiabuso

Una de las problemáticas más complejas de resolver a la que se enfrentan los sistemas tributarios actuales, sin lugar a dudas consiste en reaccionar, adecuadamente, frente a las actuaciones que realizan los contribuyentes tendentes a evitar encuadrar en el hecho imponible de algún tributo utilizando para ello figuras jurídicas que si bien son legales, carecen de una causa típica y por tanto aun y cuando no constituyen actos de evasión fiscal, el derecho debe reaccionar frente a ellas y obligar a los contribuyentes que las utilicen a ubicarse en el hecho imponible que pretendieron eludir.

Como hemos visto, la doctrina ha definido a estos actos como actos de elusión fiscal o elusión tributaria, distinguiéndolos tanto de los actos de evasión fiscal en los cuales el contribuyente a pesar de encuadrar en el hecho imponible de la obligación

tributaria omite el pago del tributo (acto ilícito), como de los actos que se ubican dentro de lo que se ha denominado planeación fiscal legal o economía de opción, en donde válidamente el particular utiliza negocios jurídicos con la finalidad de no ubicarse en el hecho imponible de la obligación tributaria o bien para ubicarse en una situación de mayor beneficio dentro de la obligación tributaria a la que está afecto.

Nuestro sistema jurídico no ha reaccionado ante este tipo de conductas, toda vez que existe en principio una confusión terminológica respecto al término elusión fiscal, basado en un desconocimiento del alcance de la figura en cuestión; además se tiene la idea de que las formas adoptadas en otros países para el combate de la misma, resultan inaplicables en nuestro país, pues se permitiría a la Administración Tributaria actuar en forma arbitraria en contra de los particulares. Asimismo, se dice que la mayoría de las medidas antielusivas vulneran el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica de los particulares, por lo que a pesar de que el legislador decida adoptarlas, probablemente sean declaradas inconstitucionales por el Poder Judicial de la Federación.

Es por ello que en el presente apartado se intentará justificar que las no necesariamente adolecen *per se* de algún vicio de inconstitucionalidad ni constituyen, necesariamente, una facultad omnímoda a favor de las Administraciones Tributarias en perjuicio de los particulares.

Como todos los juicios de legitimidad, estos se asientan en un complicado equilibrio, donde entran en juego derechos de los ciudadanos, principios constitucionales y garantías individuales.

A partir de esta afirmación, la valoración de este instrumento deberá llevarse a cabo desde la perspectiva del fin que pretende conseguir en el ordenamiento jurídico, y que no es otro que el de conservación de la norma.

Como ya hemos precisado en los capítulos previos, el combate a la elusión mediante cláusulas antiabuso asignan a la Administración Tributaria un *poder-deber* de declarar un acto o negocio en fraude de ley a través de la atribución de una serie de facultades jurídicas y eso constituye una potestad, su ejercicio será a favor de lo

que genéricamente se conoce como interés público, que en este caso se concretará a la frustración de la elusión fiscal.

La legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público parece, en principio evidente, sin embargo, al menos en el caso mexicano, la historia muestra lo contrario.

Efectivamente, como ha quedado previamente señalado, en el 2005 y 2013 se tuvo un tímido intento por incorporar una cláusula antielusiva en nuestro sistema mexicano, sin embargo, la reforma no pasó la aduana legislativa, básicamente bajo el argumento de que dicha modificación propuesta al Código Fiscal del Federación atentaba contra los principios de seguridad jurídica y reserva de ley.

En opinión del sustentante resulta de suma trascendencia traer a colación los resultados de ambas propuestas y su discusión, ya que con ello se podrá evidenciar lo que a juicio del suscrito ocurrió al analizar el tema, esto es, la falta de comprensión terminológica e inclusive desconocimiento del entorno jurídico, y por otro lado, en algunos casos, el arcaico espíritu *ius positivista* que permea nuestro sistema jurídico; para que con posterioridad se pueda sostener por qué resultó desacertado el análisis y sobre todo la constitucionalidad de medidas de esta naturaleza.

Como quedó ya de manifiesto a lo largo del presente trabajo, desafortunadamente en nuestro país no existe un método general en la legislación tributaria (distinto a las presunciones y ficciones legales) destinado a combatir el fenómeno de la elusión fiscal.

Como se analizó abundantemente en el capítulo II del presente trabajo de investigación, en 2005 se presentó una Iniciativa de Ley enviada por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Unión, a través de la cual se pretendía incluir en nuestro ordenamiento jurídico un método antielusivo, mediante una propuesta de enmienda al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, misma que no prosperó medularmente porque la dictaminadora se enarboló en la bandera de la seguridad jurídica y la

subjetividad que acarrearía dicha cláusula en la calificación de los hechos, así como la proscripción de la analogía.¹⁶⁷

Por otra parte el 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal propuso en su iniciativa de reforma fiscal, agregar al artículo 5 del Código Fiscal, dos párrafos que integrarían una norma antielusión, señalando en la exposición de motivos, al efecto lo siguiente:

¹⁶⁷ **CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN**

I. DEL EJECUTIVO FEDERAL

Esta Comisión considera que respecto a la adición de los párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que los vocablos: artificiales o impropios, idóneos o apropiados implican una alta subjetividad de parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona lo interprete a su manera.

En efecto, aún y cuando el mismo Código en su artículo 5o. prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, y a falta de estas deben aplicarse supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, se propone adicionar al texto de dicho artículo un principio donde deberá prevalecer el fondo sobre la forma.

Se establece además la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se atiendan al fondo, aplicando la disposición que se considere apropiada sobre la norma que hubiere utilizado el contribuyente con el propósito fundamental de 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.

Sin embargo, resultaría paradójico que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, (único artículo previsto en tal ordenamiento que tiene por objeto establecer las bases de interpretación de normas fiscales), tuviera que ser objeto, a su vez, de una minuciosa interpretación.

Cabe señalar, que interpretar una Ley consiste en establecer el sentido y alcance de la norma sancionada por el legislador. Efectivamente la redacción del artículo 5o. estima que las normas que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, se interpretan estrictamente y las demás normas aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

El hecho de que en el segundo párrafo del actual artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que se analiza, el legislador haya previsto que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, no quiere decir que las normas que establecen cargas a los particulares no puedan ser interpretadas y por otro lado, se garantiza que una norma tan importante como aquella que establece el sujeto, objeto, la base gravable la tasa o la tarifa, sus excepciones, infracciones o sanciones no pueda ser interpretada de manera analógica o por mayoría de razón.

Si bien es verdad que la aplicación de las normas que establecen cargas debe ser realizada en forma estricta (excluyendo las interpretaciones analógica y de mayoría de razón), también lo es que resultaría prácticamente imposible aplicar cada precepto si no se interpretase previamente. Además, si no se interpretase dicho precepto dentro del contexto normativo del que forma parte, cualquier intento de interpretación resultaría estéril para determinar el sentido y alcance del mismo, sin embargo, la simple interpretación realizada por la autoridad fiscal no debe recaracterizar los efectos fiscales de un acto jurídicamente válido, puesto que es precisamente el Poder Judicial quien tiene la autoridad para invalidar los actos jurídicos.

Un principio básico en materia de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado orden jurídico, sin que ello implique que como resultado de dicha interpretación, se incluya a otros sujetos u otros supuestos distintos a los previstos dentro de la norma tributaria.

Esta Comisión considera que la propuesta del Ejecutivo, crea una inseguridad jurídica puesto que, cualquier interpretación jurídica, que hagan los contribuyentes obligados por la norma, dada la autoaplicación de supuestos normativos en la materia, estará en entredicho y sujeta a modificación cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente que en un determinado caso debe prevalecer "el fondo sobre la forma", incertidumbre incluso mas grave cuando la autoridad no ejerza sus facultades revisoras en el caso, pero ellas no 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, provocando una grave incertidumbre.

Tal inseguridad jurídica, por otro lado, podrá desalentar la inversión de capitales, que se verá afectada por los efectos fiscales en las transacciones celebradas, lo que nos alejará aun más de la inevitable competitividad internacional y principalmente por la condición desventajosa en que se encontrarán los empresarios nacionales.

Por lo anterior, esta Dictaminadora considera que el texto que se propone en este artículo implica dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recaracterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial.

Por otra parte, esta Comisión considera que la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no se estima conveniente, en razón de que el Código Civil y los precedentes judiciales existentes, señalan que la nulidad de los actos simulados sólo puede ser declarada por un juez del orden común competente, previa petición de quienes resulten perjudicados con la simulación, o del Ministerio Público en su caso; y mientras esto no suceda, el contrato surte todos sus efectos."

Cláusula Anti-elusión

El principio de aplicación estricta de la ley en materia fiscal es uno de los más añejos pilares de la legislación impositiva. Sin él, tanto el contribuyente como la autoridad no tendrían certidumbre jurídica alguna al momento de desempeñarse en su actuar cotidiano.

La aplicación estricta de la ley, reconocida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica que impedía distintas formas de aplicar la ley, por analogía, mayoría de razón, costumbre, criterios generales, entre otros. El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma.

Así, al tratarse de la aplicación de las normas, el sujeto competente para ello, debe identificar específicamente la hipótesis legal y su consecuencia con la finalidad de aplicar el derecho al caso concreto, por lo que si no existe una hipótesis específica, o bien, no se encuentra prevista una consecuencia para la misma, no es dable hacer extensiva la aplicación de la norma a situaciones distintas.

Sin embargo, no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en donde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia. Existen criterios jurisdiccionales que sostienen lo anterior al establecer que la aplicación estricta no se limita a la forma, sino también observar el fondo o sustancia de la misma al aplicarla a un acto en específico.

(cita criterio)

Asimismo, al referirse al contenido del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Incluso podemos destacar la existencia de una doctrina judicial denominada “Prevalencia de la sustancia sobre la forma”, que postula, “que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción”.

Es importante destacar que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal.

Sin embargo, no toda elusión es ilegal, es preciso hacer referencia a sus especies.

La elusión por la no realización del hecho imponible, puede suceder por tres motivos, el tercero de los cuales resulta inadmisibles:

- 1) cese de actividad gravada;
- 2) economía de opción, y
- 3) fraude a la ley

Las primeras dos son alternativas a disposición del contribuyente para tomar las decisiones razonables que le convengan tanto en el ámbito económico o de negocios incluyendo la materia fiscal. Por otro lado, en relación con el fraude a la ley, podemos mencionar dentro de sus principales características las siguientes:

- a) aparente legalidad, es decir, la conducta u operación es celebrada conforme a derecho;
- b) forma jurídica atípica, en su relación al fin económico perseguido;
- c) coincidencia del resultado obtenido con aquél del hecho imponible tipificado por una norma tributaria, y
- d) de no aplicación de la norma defraudada o eludida.

Dicha práctica, no requiere una actuación ilegal o ilícita, al contrario, se caracteriza por contener operaciones apegadas al texto de la ley; sin embargo, son realizadas por el contribuyente con la única intención de distorsionar la base gravable y carecen de cualquier racionalidad de negocios, es decir, las operaciones realizadas no le aportan al contribuyente ningún otro beneficio que eludir la carga tributaria.

Santiago González Luna afirma que la elusión causada por fraude a la ley constituye una violación indirecta a la misma, no según su contenido literal, sino según su espíritu. “El que defrauda a la ley no contradice las palabras de ésta; al contrario, se atiene respetuosamente a su letra, pero en realidad, va contra el sentido de la disposición, es decir, frustra el fin a que tendía el principio jurídico”.

En el mismo sentido, el mismo autor refiere que para defraudar una ley, es esencial que el texto de la norma no prohíba expresamente la conducta defraudadora pero que, a partir de la interpretación de su espíritu, sea posible desprender tal prohibición. De tal modo que, el acto fraudulento nunca contradice al texto mismo de la norma, sino a su interpretación, cuyo carácter es extensivo pues pretende dar cabida a elementos congruentes, pero no idénticos, a los establecidos expresamente por el legislador.

Las prácticas desleales a la normativa fiscal, como lo es el fraude a la ley, generan una afectación al principio de proporcionalidad con relación a la capacidad contributiva que rige

el sistema tributario, lo que unos dejan de pagar, finalmente repercute en el resto de los contribuyentes. De ahí que exista un interés general y una convicción por parte del Estado en que tales acciones sean prevenidas, detectadas y en su caso, sancionadas.

De nuevo, es importante recalcar que no todos los actos que disminuyan la base gravable son ilícitos o prohibidos. Todos los contribuyentes cuentan con el derecho de elegir, según sus necesidades de negocios, la práctica, operación o conducta que mejor les convenga y pagar la contribución, siempre y cuando la práctica sea razonable y con beneficios tangibles económicos o de negocios.

Los únicos actos que la presente reforma pretende recategorizar, o en su caso, tomarlos por no realizados, son aquellos que carecen de una razón de negocios y por lo tanto las consecuencias que generaron no fueron gravadas a pesar de que debieron de serlo. Es entonces que la autoridad procederá a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada defraudando la ley.

La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto ilícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base en el interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos. Es un concepto que en todo momento impone a sus actuaciones, expresar actos reales y no simulados, regulando la actuación ética del contribuyente.

También, vale la pena diferenciar la elusión fiscal, en su modalidad de fraude a la ley, de los actos simulados y la defraudación fiscal. En el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación se establece que comete el delito de defraudación quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Sobre la simulación, la fracción IV del artículo 109 del código referido, señala que se sancionará de igual manera a quien simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La diferencia principal radica en la realización o no del hecho imponible. En este sentido, en la elusión no se realiza el hecho imponible, mientras que en la evasión sí, es decir, que únicamente en ésta se presenta el nacimiento de la obligación fiscal y ésta no se cumple frente a la autoridad. Cuando se realiza el hecho imponible pero se oculta (evasión) se manifiesta de la siguiente manera: infracción o delito.

Tanto la evasión como la simulación implican un engaño para la obtención de un beneficio indebido. La evasión, como género, es un incumplimiento a la obligación fiscal, la simulación quiere producir siempre una apariencia de un hecho que en realidad no sucedió, pero el fraude a la ley no emplea ocultamientos, es claro y visible. La simulación no es un medio para eludir la ley, sino un mecanismo para evadirla, ocultando su violación.

Es fundamental enfatizar que conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no es posible realizar interpretaciones extensivas de las disposiciones que establecen cargas a los particulares, entendiéndose las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Al tratarse de estas disposiciones su aplicación debe ser estricta y queda excluida la interpretación extensiva. Es por ello que al referirnos a una “cláusula anti-elusión” lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna, sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo.

La cláusula anti-elusión que promueve esta reforma no se opone al principio de aplicación estricta de la ley, al contrario, otorga una herramienta que ayudará a la autoridad a perfeccionar su ejercicio. Lo anterior a través de obligarla no sólo a aplicar estrictamente el texto de la ley, sino también a velar porque su sentido sea cumplido y no defraudado.

Es en ese contexto que se inscribe la presente iniciativa en cuanto a la adición de un tercer y cuarto párrafos al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. Evidentemente la interpretación de las autoridades fiscales que tenga como base la denominada *cláusula anti-elusión* no será como norma discrecional o un régimen de excepción, y por tanto, quedará absolutamente sujeta a los controles de legalidad y de constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los demás actos de la autoridad administrativa.

La propuesta de reforma estaba redactada en el siguiente sentido:

5. ...

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinarán la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

La propuesta fue rechazada por la dictaminadora según dictamen del 15 de octubre de 2013, señalando al efecto

Discusión del DICTAMEN de la comisión de Hacienda y Crédito Público con su proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

...

Diputado José Isabel Trejo reyes

...

La iniciativa contempla la creación de una cláusula antielusión, la cual evitará la elusión fiscal por fraude a la ley, siempre que se detecten prácticas y operaciones que carecen de una razón de negocios y, por lo tanto, las consecuencias que se generaron fueron grabadas (sic) y a pesar de que debieron serlo es entonces que la autoridad podrá proceder a gravar la conducta, eliminando así la elusión realizada en fraude a la misma. Sin embargo, acorde con los criterios jurisprudenciales, esta comisión coincide que la interpretación estricta a la ley no implica que mediante una interpretación letrista de ésta se pueda cometer fraude a la ley.

Por lo anterior, se estima que no es pertinente la modificación que se propone, pues la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar, no solo la forma, sino el fondo de los actos y las operaciones a las que los contribuyentes atribuyen efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia, y por lo tanto, eliminamos el contenido del artículo 5º. Del Código Fiscal de la Federación.

...

Diputada Lilia Aguilar Gil.

...

Y permítanos terminar diciendo por qué. La clausula (sic) de elusión que tiene como centro esta reforma en el Código Fiscal, que permite que hacienda diga no sólo en que régimen vas a estar, sino que pueda inclusive –y lo pongo en los términos más prácticos cambiar tu declaración de impuestos y decir: lo que tú estás declarando no es válido y no es cierto, sino que yo creo y pienso que será de esta manera.

...

Diputada María Sanjuana Cerda Franco

...

(...) Ha sido ampliamente conocida la serie de preocupaciones que despertó la propuesta reformas al Código Fiscal de la Federación, sobre todo en lo que se refiere a las atribuciones excesivas que otorgan a la autoridad fiscal que en algunos pasajes ponían en riesgo los derechos de los contribuyentes y dejaban a estos en una situación de estado de indefensión.

Bajo ninguna circunstancia era aceptable lo que se proponía en el artículo 5º. Del Código Fiscal de la Federación, porque otorgaba a la autoridad fiscal la facultad de determinar la existencia de un crédito fiscal sin más bases que la mera presunción de prácticas u operaciones del contribuyente, que aunque formalmente no actualicen un acto ilícito, carezcan de racionalidad de negocios. Es decir, la autoridad fiscal tendrá la facultad de interpretación, más allá de lo que expresamente establece la legislación fiscal para determinar presuntos delitos fiscales y el adeudo correspondiente.

Nosotros consideramos, que en efecto existen prácticas que realizan las personas físicas y morales, que constituyen los actos elusivos que dan lugar a prácticas u operaciones,

que si bien no actualizan un delito fiscal específico, generan por consecuencia un aprovechamiento indebido en detrimento del erario federal.

Sin embargo, la justicia del sistema tributario y la vigencia del estado de derecho no se pueden basar en facultades imperativas de la autoridad fiscal, porque de esa manera propician exceso y arbitrariedades en detrimento de la certidumbre a la que tiene derecho el contribuyente.

...

Diputado Tomás Torres Mercado.

...

Nos hemos pronunciado por principios de legalidad y seguridad y de certidumbre jurídica. Es cierto que la iniciativa, colegas, contemplaba la cláusula antielusión, dándole facultades a la autoridad fiscal para meterse, incluso, en la cabeza de quien realiza un acto jurídico para decir, no era compra-venta de un inmueble, era de acciones. Y se le dio vuelta para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Vamos a darle certidumbre jurídica manteniendo un principio de estricta aplicación e interpretación de la ley fiscal, como opera en otras materias como la penal: no hay delito sino hay ley. Es lo mismo.

...

Como se lee, el análisis a la propuesta es notablemente pobre y falto de contenido, pues como en gran número de propuestas ocurre las discusiones tiene tintes eminentemente electoreros, se someten al análisis de un grupo sin experiencia y que no tiene ningún compromiso por analizar el fondo de la situación planteada.

Es decir, si bien es cierto la propuesta adolecía de algunos puntos básicos, que ya fueron propuestos en la fase conclusiva de esa tesis, como por ejemplo un grupo extraordinario que juzgará la elusión, evidentemente la discusión y argumentos no son nada técnicos, ni analíticos de lo realmente planteado, dejando entrever que la razón es básicamente la seguridad jurídica.

La supresión de la modificación fue avalada por la cámara de senadores, en su carácter de cámara revisora, según dictamen de fecha 24 de octubre de 2013.

De lo anterior se desprende, que tal y como mencionamos en la introducción del presente trabajo, existe una confusión terminológica del fenómeno de la elusión tributaria, además, se tiene la idea de que los principio de legalidad es absoluto y que cualquier facultad que se le otorgue a la Administración Tributaria en este sentido,

contraviene el principio de seguridad jurídica de los particulares, lo cual más que estar respaldado en una visión jurídica del citado principio, se está interpretando en forma ideológica y política, pues actualmente existe en nuestro derecho medios eficaces para acotar y controlar la discrecionalidad de la Autoridad.

A continuación señalaremos brevemente en qué consisten los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, con la finalidad de conocer su alcance y sobre todo si el combate a la elusión fiscal encuentra un límite insuperable en el contenido de estos principios, para que con posterioridad podamos confrontarlo con el principio de solidaridad, en cual, el ponente sostiene, se ampara la constitucionalidad de las cláusulas antiabuso.

a. Principio de Legalidad Tributaria.

El origen y justificación del principio de legalidad tributaria, se encuentra relacionado históricamente con la teoría del imperio de la ley.

Se dijo que el imperio de la ley encumbró la reacción que tuvieron los postulados positivistas en contra de la concepción del Derecho Natural reinante en los siglos XVII y XVIII, que culminó con la Revolución Francesa, basado primordialmente en limitar el poder del monarca a través del poder de los ciudadanos los cuales estaban representados por los miembros del Parlamento, y por tanto los actos que éste emitía debían ser considerados como la descripción de la voluntad general de acuerdo a la definición que sobre ésta sostuvo Juan Jacobo Rousseau.

En materia tributaria, desde entonces, el principio de legalidad cobró una gran importancia, en el sentido de que al ser el tributo una prestación económica a favor del Estado que los particulares debían soportar, el único legitimado para establecer el tributo necesariamente tenía que ser el propio pueblo -pues sobre éste recaía el gravamen-, a través de sus legítimos representantes que son los miembros del Parlamento.

Al respecto, Valdés Costa sostiene que “el principio está secularmente identificado con la idea de autoimposición, en el sentido de obligación consentida por

los obligados por medio de sus representantes en los parlamentos, cortes o Estados generales, idea frecuentemente enunciada con el aforismo “*no taxation without representation*”¹⁶⁸

A este principio también se le ha denominado principio de reserva de ley, en el sentido de que el tributo debe estar no sólo en un acto materialmente legislativo, como podría ser un reglamento, sino además debe emanar de un acto formalmente legislativo, es decir, atendiendo no nada más a las características del acto en cuestión -abstracta, general y obligatoria- sino también al órgano que lo emite, pues necesariamente debe emanar de un Parlamento al ser este la expresión más cercana de la voluntad general del pueblo o de la nación.

Ahora bien, dicho lo anterior en el sentido de que el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley implica que el tributo debe ser definido por un acto formal y materialmente legislativo, conviene precisar qué es lo que debe incluirse en esta definición, es decir, si el mismo obliga a que la totalidad de los elementos y circunstancias que rodean al tributo deben estar plenamente definidas en el acto legislativo en cuestión, o bien, si sólo deben definirse los elementos más importantes del mismo.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado que para respetar el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, el legislador al momento de crear un nuevo tributo, debe definir en la ley los elementos esenciales de la contribución, entendiéndose como tales al objeto, hecho imponible, a los sujetos de la obligación tributaria, a la base imponible y a la tasa o tarifa de la contribución¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires Argentina, 2004, p. 125

¹⁶⁹ **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESE PRINCIPIO.** Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En ese tenor, se concluye que el hecho de que el legislador establezca los elementos esenciales de una contribución en distintas leyes, en sentido formal y material, no implica una contravención a ese principio, pues el referido artículo 31, fracción IV, constituye un sistema que no exige como requisito de validez que sea en una sola ley, aunque no se soslaya que el agruparse la materia o tema jurídico en una sola de ellas, sería lo deseable; sin embargo, ello no constituye una exigencia constitucional.

Pérez Royo coincide al señalar que el principio de legalidad “cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo.”¹⁷⁰

De lo anterior resultan relevantes para nuestro tema, dos elementos que la Corte ha definido como esenciales del tributo o contribución y por tanto deben ser definidos en la ley, que son: el hecho imponible y los sujetos de la obligación tributaria, en específico el sujeto pasivo –deudor- de la misma.

En efecto, si en la elusión tributaria el particular al que se le determina la contribución utilizando algún método antielusivo, en realidad no realizó el hecho imponible, y por lo tanto no tiene el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria, podría decirse, que al menos *prima facie* se vulnera en su contra el principio de legalidad tributaria o reserva de ley.

Lo anterior traería como consecuencia que cualquier método antielusivo utilizado por el Estado -por lo menos en nuestro país- podría ser declarado inconstitucional al vulnerar en perjuicio del gobernado el principio de legalidad tributaria consagrado en la mayoría de las Constituciones de los Estados Modernos, en nuestro caso se argumentaría una violación a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Sin embargo, no necesariamente debe ser así, es decir, no obstante de vulnerar *prima facie* el principio de legalidad tributaria, los métodos antielusivos no son per se inconstitucionales, pues los principios jurídicos, incluidos los consagrados en nuestra Constitución no son absolutos, y esto es algo que sobre todo en nuestro país en ocasiones se pierde de vista, sino por el contrario, son relativos y en su caso deben ceder frente a otros principios atendiendo a una ponderación o juicio de proporcionalidad.

Precisamente el principio de solidaridad que será analizado en las líneas subsecuentes, se considera, puede ser un límite para la aplicación absoluta del

¹⁷⁰ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Thomson Civitas, Navarra 2008, p. 70

principio de legalidad tributaria o de reserva de ley consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana.

b. Principio de Seguridad Jurídica.

Es evidente que cualquier carga u obligación impuesta por el Estado a los gobernados de una nación, debe ser cierta en cuanto a su contenido y alcance; es decir, el obligado debe conocer perfectamente estos elementos, pues de lo contrario estaría en un estado de indefensión al no estar en posibilidad de defenderse adecuadamente ante los Tribunales establecidos en un Estado.

El principio de seguridad jurídica, está íntimamente relacionado con otro principio consagrado expresamente por algunas Constituciones -como por ejemplo la española-, denominado interdicción de la arbitrariedad.

De hecho para algunos autores la seguridad jurídica en realidad no es un principio como tal, sino un valor que inspira a otros principios como lo son el citado principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de confianza legítima y el principio de certeza jurídica.

Vicente O. Díaz sostiene que “la seguridad jurídica es un valor que se refiere a los órganos que crean los procedimientos, a la interpretación y aplicación del derecho, a la creación de dimensión de certeza a fin de brindar frenos posibles a oponer a la opresión, arbitrariedad o desesperanza del contribuyente en su dignidad de hombre.”

171

Para Eugenio Simón Acosta, “la necesidad de que la Ley creadora del tributo sea, además, *lex certa*, se deduce asimismo de la naturaleza intervencionista del Derecho Tributario. Nos encontramos ante un ordenamiento que la doctrina alemana científica califica como ordenamiento de injerencia”¹⁷²

En materia tributaria, al igual que el principio de reserva de ley anteriormente analizado, el principio de seguridad jurídica cobra una vital importancia, pues

¹⁷¹ Díaz, Vicente Oscar. La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios. Editorial Desalma, Buenos Aires Argentina, 1994, p. 3

¹⁷² Simón Acosta, Eugenio. El principio de legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario. En “El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I. editorial Marcial Pons, Buenos Aires Argentina, 2008, p. 579

partiendo de que el tributo constituye una obligación a cargo de los gobernados, la cual es establecida en forma unilateral por el Estado, a través del ejercicio de su potestad tributaria, éstos deben conocer perfectamente el contenido y el alcance de su obligación. Asimismo, deben tener la posibilidad de conocer cuáles son las facultades que en su caso tienen las autoridades encargadas de hacer cumplir la obligación en cuestión, pues de lo contrario se permitiría a éstas actuar de manera arbitraria impidiendo que el particular afectado acuda ante los Tribunales a defender sus derechos en forma adecuada.

Como podrá apreciarse, al igual que el principio de legalidad tributaria, el principio de seguridad jurídica válidamente puede considerarse como un límite para las medidas que, en su caso, el Estado adopte para combatir el fenómeno de la elusión fiscal.

Lo anterior es así, pues si partimos de que la elusión fiscal consiste en una actuación del particular tendente a no ubicarse en el hecho imponible de la obligación tributaria -o a disminuir la base imponible de algún tributo-, la forma en que el Estado va a reaccionar frente a la misma, generalmente implica la actuación de la Administración Tributaria para calificar en principio, si estamos en presencia de un caso de elusión tributaria que debe ser corregido, para posteriormente aplicar determinadas consecuencias jurídicas, de acuerdo al método antielusivo adoptado, situación que evidentemente puede generar incertidumbre jurídica al particular al que se le aplique la medida antielusiva, vulnerándose de esta manera el principio de seguridad jurídica.

Por lo tanto, el respeto al principio de seguridad jurídica dependerá de la forma en que la propia legislación defina el procedimiento antielusivo que el Estado adopte para combatir el fenómeno de la elusión fiscal, pues debe evitar dejar un margen amplio a la Administración Tributaria para calificar el acto elusivo, adoptando en su definición elementos objetivos que permitan conocer a los particulares el sentido y alcance del procedimiento de que se trate.

No obstante lo anterior, debemos reconocer que si bien es cierto el Legislador al momento de establecer algún método antielusivo debe incluir elementos objetivos

para evitar la aplicación arbitraria e incierta por parte de la Administración, también lo es que dicho legislador tampoco debe ser excesivamente concreto en su definición del método, pues esto puede implicar que el método sea prácticamente inaplicable, al no tener la Administración un margen razonable para su aplicación.

Asimismo, tampoco debe identificarse a la discrecionalidad administrativa con la arbitrariedad ni con la inseguridad jurídica, pues en todo caso el actuar discrecional se encuentra limitado por un principio de razonabilidad, el cual atiende a los fines de la actividad en cuestión, y por lo tanto, el Estado también reacciona frente a estas conductas a través del denominado desvío de poder.

Finalmente, es necesario precisar que si bien tanto el principio de legalidad tributaria como el principio de seguridad jurídica constituyen límites a los métodos adoptados para combatir la elusión fiscal, éste último no entra en conflicto con el principio de solidaridad que a continuación analizaremos, y por tanto no sería necesario un juicio de proporcionalidad entre ambos principios, sino de un juicio de preeminencia.

c. Principio de Solidaridad

Al igual que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, antes analizados, el principio de solidaridad se encuentra consagrado en la mayoría de las Constituciones modernas y consiste básicamente en que los distintos sectores que integran una nación, llámese sector público como lo es el Estado, o sector privado como lo son los individuos o las empresas, deben participar en forma conjunta y activa en el desarrollo de la nación a la que pertenecen.

Lo anterior encuentra respaldo en la idea filosófica de que el individuo sólo podrá alcanzar su pleno desarrollo, a través del desarrollo de la sociedad a la que pertenece, debiendo en consecuencia actuar no nada más pretendiendo lograr sus objetivos o metas individuales, sino además debe buscar participar en la obtención de los objetivos y metas de la sociedad.

Básicamente lo que sostiene este principio, es que una Nación es un ente abstracto como tal pues en realidad representa a un conjunto de individuos que si bien tienen objetivos particulares, éstos sólo podrán alcanzarse si se cumplen los objetivos colectivos, y éstos a su vez se logran con la participación activa y proporcional de todos y cada uno de los individuos que conforman el Estado en cuestión.

La Constitución Mexicana, consagra el principio de solidaridad en su artículo 25 al señalar lo siguiente:

“Artículo 25.

(...)

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la nación.”

Para Carlos de Cabo Martín, “frente a lo que ocurre en el sistema constitucional liberal, el constitucionalismo del Estado Social se configura como un constitucionalismo estructuralmente solidario, o, lo que es lo mismo, la solidaridad aparece como un principio constitucional definitorio y fundante de este constitucionalismo del Estado social. Precisamente porque el constitucionalismo del Estado social, a diferencia del constitucionalismo liberal, que era el constitucionalismo de la igualdad, es el constitucionalismo de la diferencia.”¹⁷³

Andrea Amatucci y Eusebio González García, en relación al principio de solidaridad sostienen lo siguiente:

“Es relevante la influencia alemana de la doctrina publicista, la cual, (...) ha tomado el fundamento de la obligación contributiva no exclusivamente en el status de la sujeción, sino también en la pertenencia del individuo a la colectividad organizada.

No hay incompatibilidad entre soberanía y solidaridad. El tributo es expresión de soberanía, la cual es titular del pueblo, pero que se justifica también por la pertenencia del individuo a la colectividad”¹⁷⁴

¹⁷³ De Cabo Martín, Carlos. Teoría Constitucional de la Solidaridad. Editorial Marcial Pons, Madrid 2006. p. 45

¹⁷⁴ Amatucci, Andrea y González García Eusebio. El concepto de Tributo. Tratado de Derecho Tributario. Editorial Themis, Bogotá Colombia 2001, p. 7

Al respecto el Tribunal Constitucional español en la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, señaló:

“...la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprobables de la insolidaridad en un sistema democrático...”¹⁷⁵

Asimismo el Tribunal Constitucional español, en la sentencia 46/2000 de 17 de febrero, indicó de manera expresa:

“... necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...”¹⁷⁶

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, interpretó la importancia de este principio en materia tributaria de la siguiente manera:

“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la

¹⁷⁵ cfr. por GARCÍA NOVOA, César, La Cláusula antialesuiva en la LGT, p. 99

¹⁷⁶ *Ibidem*.

obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos¹⁷⁷.

Consideramos que en el tema de la elusión fiscal el principio de solidaridad resulta de vital importancia, toda vez que representa una justificación constitucional para combatir dicho fenómeno económico.

Lo anterior es así, pues tal y como se mencionó en el apartado anterior, a través de la elusión fiscal, los particulares pretenden no pagar el tributo utilizando para ello formas o negocios jurídicos al amparo de una ley y del principio de autonomía de la voluntad.

También se dijo, que este fenómeno constituye un efecto económico que distorsiona el sistema tributario, pues al amparo de normas atípicas, el particular intenta no encuadrar en el hecho imponible de la obligación tributaria, desatendiendo su deber de solidaridad que tiene como individuo que integra una nación.

Es decir, a través de los actos de elusión tributaria, el particular implícitamente busca dejar de participar adecuadamente en el desarrollo del Estado al que pertenece, o dicho de otra manera, lo hace meramente con la intención de obtener un beneficio particular sin importar que el mismo contribuya a generar un perjuicio colectivo.

¹⁷⁷ Precedentes:

Amparo en revisión 846/2006. ***** S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado. Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 811/2008. Alejandro Joaquín Martí García. 5 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 187/2009. Geo Querétaro, S.A. de C.V. 22 de abril de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Tesis de jurisprudencia 65/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de diez de junio de dos mil nueve.

Asimismo, cuando analizamos el principio de legalidad tributaria, señalamos que los métodos antielusivos, distintos a las presunciones y ficciones legales, constituyen una violación *prima facie* del citado principio de reserva de ley, toda vez que se sujeta al pago de un tributo, a quien en realidad no realizó directamente el hecho imponible de la obligación tributaria.

También se dijo que ningún principio es absoluto, pues en todo caso los principios jurídicos se encuentran limitados por otros principios jurídicos.

Se trata pues, de mandatos de optimización, que en caso de conflicto debe ponderarse a través de un juicio de proporcionalidad que permita identificar en un caso concreto cuál de los principios en conflicto debe ceder.

En nuestro tema, consideramos que al hablar de métodos antielusivos, estamos en presencia de un conflicto o contradicción entre el principio de legalidad tributaria y el principio de solidaridad, por lo que es necesario, que en su caso, el método antielusivo aplicado por el legislador sea sometido al juicio de proporcionalidad -en este juicio, lo que se pretende es conocer si la medida es idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto-, y en caso de superarlo, debe ser declarado constitucional aun y cuando *prima facie* contravenga el principio de legalidad tributaria, pues éste debe ceder frente al principio de solidaridad que respalda el método sujeto a revisión.

Con los anteriores asertos, se pretende desvirtuar la crítica absoluta que se hace de estos métodos bajo el argumento de que son inconstitucionales al vulnerar el principio de legalidad tributaria, pues dicha crítica pierde de vista el concepto y alcance de los principios jurídicos y la forma de resolver los conflictos que se susciten entre este tipo de normas.

La legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público parece evidente. La administración puede y debe atacar la violación indirecta de las leyes tributarias.

La razón última de estas justificaciones contra la elusión fiscal radica, como se ve, no sólo en las exigencias de capacidad económica que imponen que contribuyan *todos* los que pongan de manifiesto capacidad contributiva, sino también en la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público y sobre la base de la contribución de “todos los que deban pagar” al sostenimiento de los gastos públicos, con criterios de solidaridad.

Es por ello, que el principio o garantía de solidaridad, constituye en definitiva un principio que en el examen de constitucionalidad debe prevalecer sobre el de seguridad jurídica, ya que se debe prevalecer el interés general sobre el interés particular.

Como se dijo previamente, dicho ejercicio no equivale a un test de jerarquías, sino a en primer término a un test de proporcionalidad de la medida con el fin y en un segundo momento a un ejercicio de ponderación, preeminencia o prevalencia¹⁷⁸, situación que desde luego alcanzaría para sostener la constitucionalidad de una cláusula antiabuso.

¹⁷⁸ Sobre la Primacía el español EDUARDO SANZ GADEA en su obra “Medidas antielusión fiscal”, al analizar si debe prevalecer una norma de derecho interno o una de derecho comunitario señala lo siguiente: La primacía implica, esencialmente, la inaplicación de la norma interna incompatible con el Derecho Comunitario. La ley interna no debe ser aplicada si es norma contraria al Derecho Comunitario y sin que sea necesario que la norma incompatible sea derogada ni tampoco declarada inconstitucional. Por consiguiente al no tener que plantear la cuestión de constitucionalidad, se introduce en todos los estados miembros el denominado control difuso de compatibilidad de la ley nacional con el Derecho Comunitario.

CONCLUSIONES

La planeación fiscal interna e internacional resulta una actividad, *prima facie* lícita, que en un gran número de ocasiones encuentra sus apoyo en la economía de opción, entendida ésta como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas, dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de una ventaja adicional respecto a otras.

Desde esta óptica, es claro que la existencia de un móvil fiscal no permite en modo alguno negar la realidad y validez de los negocios celebrados, sobre todo ante el argumento reclamante en el sentido de que es legítima la búsqueda de fórmulas que, dentro de la ley tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a sus intereses.

Sin embargo, un sinnúmero de países han reaccionado ante las actuaciones perniciosas de elusión fiscal, las cláusulas de antiabuso generales han sido desarrolladas al amparo de tres figuras jurídicas primordialmente, a saber: el fraude a la ley, el abuso del derecho y la simulación; siendo que estas doctrinas están primordialmente encaminadas a combatir aquellas planeaciones fiscales “agresivas”, o dicho de mejor manera, aquellas planeaciones fiscales que atentan contra el principio de conservación de la norma –interpretación finalista- y desnaturalizan su objeto, siendo el único móvil el ahorro impositivo.

Sin embargo, la terminología usada en el combate a la elusión fiscal acusa confusiones entre los operadores de la norma, ya que puede darse el caso de que el fraude a la ley se pretenda, incorrectamente, equiparar a la defraudación fiscal o que el abuso del derecho sea asimilado a otro tipo de abusos que merecen una sanción de tipo penal, y por último, que en dicha regulación se utilice la figura de la simulación, lo cual resulta de suyo un contrasentido ya que esta se presenta cuando ni siquiera se ha realizado ningún negocio jurídico, situación que evidentemente no acontece en los esquemas de elusión fiscal.

A pesar de que pareciera obvia la necesidad de regular las prácticas abusivas, en la práctica la situación cobra complejidad, pues en primer término se debe analizar

el grado de preparación tanto de las autoridades fiscales como de los juzgadores, pues si bien es cierto, la elusión del impuesto genera un mal no querido, también lo es, que si las autoridades y los tribunales extendieran los términos de la ley, para sujetar al impuesto a las personas cuya conducta desaprueban, ello sería el principio de males mucho mayores.

Existe un núcleo común en todas las normas antielusión; todas ellas tienen una base semejante, porque la elusión fiscal que no suponga la vulneración frontal de la norma tributaria, consiste siempre en los miso; utilizar un acto o negocio típico para un fin distinto o idear un negocio atípico sin verdadera sustancia económica, y hacerlo para evitar pagar tributos, para pagar menos, para conseguir un diferimiento o la aplicación de un beneficio fiscal, o la opacidad de determinadas operaciones.

Y, todas las cláusulas se enfrentan a esta realidad a través de reduccionismos metodológicos, potestades excepcionales a favor de la Administración e incluso de instrumentos analógicos

Si el legislador vincula la obligación tributaria a una conformación económica determinada -típica- y el obligado tributario logra, mediante una conformación atípica y desproporcionada, un resultado económico en esencia idéntico al que se hubiera logrado respetando los elementos formales presupuestos por la ley, la misma carecerá de eficacia legal para fines de tributación y se permitirá su recharacterización.

Las conductas del contribuyente que no hayan amparo en las leyes, sino simple cobertura, han de repararse como tales, o si se alejan de ella, han de regularizarse. Al hacer esto último ha de distinguirse si, simplemente, se ha sostenido un criterio distinto del administrativo, pero se han declarado los hechos realizados, o, si por el contrario, se ha ocultado, enmascarado o falsificado la realidad. En el primer caso, no existe antijuridicidad y, por tanto, no hay infracción ni puede imponerse sanción. En el segundo caso, es decir, en aquel en que sólo se tomó en consideración la letra de la ley ignorando su espíritu y su fundamento teleológico, en este caso, la mendacidad justifica y determina el castigo.

Si partimos de una concepción formalista y estática del Derecho, la conclusión no podría ser otra que el fenómeno de la elusión fiscal no puede ni debe ser combatido, pues a final de cuentas los actos que realizan los particulares tendentes a evitar ubicarse en el hecho imponible de la obligación tributaria son legales y por tanto el Estado no puede reprochar nada al respecto; si por el contrario, partimos de una concepción finalista y dinámica del Derecho, la conclusión es diferente, pues no obstante que los actos de elusión fiscal se apegan estrictamente a la legalidad, lo cierto es que se desatiende y se desdibuja la finalidad de la ley que regula el negocio jurídico utilizado por el particular para eludir el nacimiento de la obligación tributaria, y por tanto el Estado debe reaccionar al respecto.

Por ello, es necesario que México se alinee a la tendencia internacional y adopte una cláusula general antiabuso, pues en buena medida las prácticas abusivas o en fraude a la ley, han tenido su origen en la falta de facultades materiales de parte del fisco mexicano, para desconocer aquello que se ha ubicado en el supuesto jurídico.

Así, lo que el legislador mexicano debe regular o atacar con el establecimiento de cláusulas antielusivas, son aquellas conductas en las que el sujeto pasivo o gobernado se presta al cambio de negocio para obtener un mejor tratamiento fiscal, pero, sin que al mismo tiempo se alteren los efectos civiles y mercantiles que desde un principio se venía pretendiendo producir.

La cuestión radicaría en la manera en que se lleve a cabo la opción por ese “modelo negocial alternativo” en tanto que el negocio se evita, pero no se renuncia a los efectos que le son inherentes.

La necesidad –o urgencia- en el establecimiento de una cláusula general antiabuso, estriba en el hecho de que la práctica advierte que el desconocimiento de los operadores de la ley ha llevado al extremo de encajonar a supuestos de elusión en supuestos de simulación de derecho positivo, a pesar de estar ante figuras diametralmente opuestas con génesis y consecuencias distintas, o peor aún, avalar por parte de legisladores y juzgadores que la existencia de regulaciones antielusivas

se encuentran inmersas implícitamente en nuestros ordenamientos legales, a pesar de que aquí se ha demostrado no es así.

Se opina que con el establecimiento de una cláusula general antiabuso, se abona más que lo que se resta a la seguridad jurídica, siempre y cuando esta sea aplicada de manera correcta.

Es decir, la inexistencia de una norma antielusiva clara en el derecho positivo mexicano podría generar, como sucede actualmente, razonamientos subjetivos generadores de inseguridad jurídica respecto de los actos que pudieran considerarse, en opinión de la autoridad fiscal, no razonables o carentes de sustento efectuados por los contribuyentes, al no existir normatividad o reglamentación respecto a la forma en que debe proceder la autoridad cuando enfrenta este tipo de conductas, o inclusive simplemente de difícil definición.

Por ello, es que consideramos que aún cuando hoy la autoridad cuente con algunos elementos para aplicar *de facto* la norma antielusión, genera mayor seguridad jurídica una regulación específica y precisa al respecto, para evitar, que como ocurre ahora, la autoridad actúe de manera subjetiva y arbitraria –avalada en algunos casos por los tribunales-, calificando actos simples o sofisticados, mal entendiendo industrias e intentando una recaudación sin sustento legal en perjuicio de los contribuyentes.

Al respecto, es indispensable que se prevea la posibilidad de establecer un órgano extraordinario de decisión sobre la aplicación de la misma –grupo de expertos-. En España se creó incluso un instituto calificador de los actos en cuestión, llamado “comisión consultiva”, avanzando significativamente en la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Aunado a lo anterior, el establecimiento de una regulación de esta naturaleza no puede seguir siendo ignorada, ni enarbolada en lecturas caducas del imperio de la ley, sobre todo si se toma en consideración que apenas en septiembre de 2014 la OCDE aprobó el plan de acción BEPS, entre cuyas novedades se encuentra la de

recomendar a sus estados miembros la incorporación de una cláusula general antiabuso.

El Fraude de Ley, es en conclusión, la institución jurídica más adecuada para establecer una cláusula antiabuso, entendiendo como tal, todo acto jurídico que aun cuando válido en sí mismo, se otorgue con la finalidad de evitar la aplicación de una disposición legal; y no como aquel surgido en la maquinación de conductas que mediante el uso de engaños y aprovechamiento de errores provoca como resultado un beneficio indebido.

Cuando se dice fraude a la ley, se esta hablando de un fraude al espíritu de la misma, la cual se genera cuando se utiliza un dispositivo legal con la finalidad de eludir la aplicación de otro distinto.

El fraude a la ley tributario se referirá, por tanto, a normas que establecen mandatos u obligaciones generales o ligados a ciertos hechos o comportamientos, es decir, el obligado por el mandato de la norma imperativa o prohibitiva, debe serlo ya en el momento de intentar, por medio de la realización de un acto o negocio en fraude, eludir el mandato.

La irrelevancia del acto o negocio concluido en fraude de ley, prevé la posibilidad de la debida aplicación de la norma pretendidamente defraudada; es decir, ante el conflicto de normas, entre una norma dispositiva -la de cobertura- y una norma imperativa -la defraudada- el mismo se resuelve restableciendo la observancia de ésta última, y por tanto, tratando al acto fraudulento, como un acto inexistente, no se trata por tanto de aplicar la analogía, sino que ante dicha inexistencia, procede la aplicación de la norma que se trató de eludir o dicho de otra manera procederá recharacterizar la operación exclusivamente para fines fiscales.

En el establecimiento de cláusulas generales antiabuso la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados es la conveniente, con la finalidad de dotarla de operatividad, sin que ello signifique transgresión a la garantía de seguridad jurídica.

La cláusula antiabuso en el derecho tributario mexicano, ha de jugar un papel de antídoto para supuestos excepcionales y no el de comodín de una actuación administrativa poco escrupulosa.

BIBLIOGRAFÍA

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, Erosión de la Base Gravable y la Transferencia de Utilidades; descripción y reflexiones, Editorial Themis, México 2015.

ALBI, Ibáñez Emilio, Elusión y evasión fiscales: la investigación económica, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1996.

AMATUCCI Andrea, Fraude y Evasión Vías, Revista latinoamericana de Derecho Tributario, Número 4, 1998.

AMATUCCI, Andrea y **GONZÁLEZ GARCÍA** Eusebio. El concepto de Tributo. Tratado de Derecho Tributario. Editorial Themis, Bogotá 2001.

AMEZCUA, Gutiérrez Gustavo, El derecho a la transparencia tributaria y las reglas anti-elusión, Revista Jurídica Jalisciense, Universidad de Guadalajara, Año 16, No. 1 enero-junio, México 2006.

ATIENZA, Manuel. El sentido del Derecho. Editorial, Ariel, Barcelona 2001.

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Editorial Porrúa, 3ª edición, México.

BRAVO, ARTEAGA Juan Rafael y otros, Temas de derecho tributario contemporáneo, Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia, Bogotá 2006.

CARRASQUER CLARÍ, M., El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, Tribunal Fiscal número 158, España 2003

CASCAREJO SÁNCHEZ, Ma. Ángeles, Las cláusulas antiabuso en el ámbito de recaudación, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2006

CORTIÑAS, Peláez León, De la planeación tributaria y del abuso del derecho (Legitimidad sustantiva y legitimidad formal), Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales, septiembre-diciembre No 3, Madrid 1986.

DE CABO MARTÍN, Carlos, Teoría Constitucional de la Solidaridad, Editorial Marcial Pons, Madrid 2006.

DE CASTRO, Federico, El negocio jurídico, Editorial Civitas, España 1985.

DÍAZ BEN LENHART, Luis Miguel, Diccionario de términos jurídicos Español-Inglés, Inglés Español. Editorial Themis, México 2004.

DÍAZ, Vicente Oscar. La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios. Editorial Desalma, Buenos Aires, 1994.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y **PULIDO GUERRA**, Elvira, Derecho Fiscal Internacional, Marcial Pons, Madrid 2010.

FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos, Abuso del derecho, Editorial Astrea, Argentina 1992.

FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1961.

GARCÍA NOVOA, César, La cláusula antielusiva en la Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid 2004.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, La simulación tributaria en el Derecho Mexicano, Revista Puntos Finos Febrero 2015, Editorial Dofiscal, México.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, Precios de transferencia Una visión jurídica, Editorial Dofiscal, México 2004.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El abuso de las formas jurídicas en el derecho tributario, Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Universidad de Rosario, Facultad de Jurisprudencia, Bogotá 2006.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia, Editorial Aranzadi, Madrid 2001

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, La evasión fiscal legítima, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1970, Madrid 1973.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, Interpretación de tratados internacionales tributarios, Editorial Porrúa, México 2011.

IVANOVIC FANTA, Enrique y otros, Mecanismos administrativos para el combate a la evasión y la elusión tributarias, Revista trimestre fiscal, Año 19, No. 63 Julios-Septiembre, Guadalajara Jalisco 1998.

IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación., Editorial Themis, México 2011.

IFA GRUPO MEXICANO, A.C., Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, Tomo II Editorial Themis, México 2015.

ILADT. XXVII JORNADAS DE LIMA PERÚ 2014, Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición, Tomo II, Lima 2014.

MARRAMA, Silvia Estela, Principio de realidad económica y economía de opción, Jornadas de Derecho Natural III y I Iberoamericanas, Argentina 2003.

MONTECINOS ARAYA, Jorge, La potestad del servicio de impuestos internos en materia de recalificación de los contratos, la línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria, Revista de derecho, Universidad de concepción, facultad de ciencias jurídicas y sociales, No. 215-216, Año LXXII, Concepción Chile 2004.

OCDE, Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

OROZCO-FELGUERES LOYO, Carlos, Economía de opción para permanecer en el mercado competitivo. Editorial Dofiscal, 2ª ed. México 2010.

PALAO TABOADA, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, Lex Nova, España 2009.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, El régimen fiscal de las “economías de opción” un contexto globalizado, Instituto de Estudios Fiscales, España 2004.

PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Editorial Thomson Civitas, Navarra 2008.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, La Economía de Opción, Marcial Pons, Madrid.

RAMÍREZ, Eduardo, Normas Antielusión en el Derecho Fiscal Mexicano, Revista Puntos Finos Enero 2014, Editorial Dofiscal, México.

REZZOAGLI, Bruno, Ilícitos Tributarios Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal, Amicus Curiae, revista Electrónica de la UNAM, México 2011.

RODRÍGUEZ ARIAS, Lino, El abuso del derecho, Editoriales jurídicas Europa-América, 2ª ed., Buenos Aires, 1971.

RUIZ-GALLARDÓN, Isabel, La Mente del Jurista. Editorial Thomson Aranzadi. Navarra, 2007

SANZ GADEA, Eduardo, Medidas antielusión fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, España 2010.

SANZ GÓMEZ, Rafael, Las Cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, Editorial Bosch Fiscalidad, España 2010.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, El principio legalidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario, en “El tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI, Tomo I, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

TORRES, Heleno, Derecho tributario y derecho privado, autonomía privada, simulación y elusión tributaria, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires 2008

TORRES RIVERO, Alejandro, Reflexiones en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y la defraudación fiscal en México, Revista jurídica anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana, No. 32, México 2002.

VALDÉS COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2004.

VÉRGUEZ CALVO, Juan, Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?, Revista crónica tributaria No. 123, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España 2007.

VICCHI, Juan Carlos, La armonización fiscal en los procesos de integración económica, Editorial La Ley, Buenos Aires 2004.

Código Fiscal de la Federación.

Código Civil Federal

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

www.ocde.org.

www.ordenjuridico.gob.mx

www.rae.es

www.sat.gob.mx

www.scjn.gob.mx