

## **Formas de elusión y los conflictos que surgen en la interpretación y aplicación de la norma tributaria.**

A modo de introducción es para mí importante justificar la elaboración de este trabajo. En primer lugar acoto las formas de elusión que son figuras en el ámbito fiscal, de constante confusión, en donde las principales interrogantes a despejar son: ¿Cuáles son las diferentes formas de elusión?, ¿Qué diferencia existe entre elusión y evasión fiscal?, ¿Sí es lícita la elusión tributaria?, ¿Cuáles son las conductas que realiza el contribuyente con la finalidad de evitar o disminuir la carga tributaria?, ¿Cuáles son los efectos y problemas que enfrentamos con la figura de la simulación? ¿Qué es una planeación fiscal? ¿Qué reacciones han tenido los Estados, tanto en el ámbito interno como en el ámbito internacional, para combatir estas formas relacionadas con la elusión y la evasión fiscal?. En el presente trabajo trato de dar respuesta a todas estas interrogantes. Teniendo en cuenta que gran parte de los problemas que surgen en el ámbito tributario, son problemas relacionados con la interpretación de la norma, he realizado un estudio profundo sobre las distintas formas de interpretar y aplicar la norma tributaria.

El interés público de combatir la elusión fiscal, para que contribuyan al sostenimiento del gasto público todos los que tengan capacidad contributiva, encuentra sustento en el deber de contribuir para sufragar los gastos públicos, y en la exigencia constitucional de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, generalidad y solidaridad<sup>1</sup>. Es por eso importante, hacer un análisis profundo de las diferentes formas relacionadas con la elusión, que existen en la normativa tributaria de México y España, así como los enfoques que tienen sobre este tema otros países, por lo que trataremos

---

<sup>1</sup> CARRARO, L.: Il negocio in frode alla legge, Padova, Cedam, 1942, p. 170.

de delimitar de la manera más clara posible, los conceptos de elusión y de evasión.

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

*“El término que englobaría a la figura del fraude de ley en el ámbito tributario, es el de elusión en sentido amplio”<sup>5</sup>, “ya que en el fraude de ley, no se realiza el hecho imponible que pretende gravar la Administración, ni se oculta a la Administración el hecho realizado”<sup>6</sup>. Figura esta que estudiaremos a fondo dentro del tema de formas de elusión.*

---

<sup>2</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: Curso de Derecho Tributario, Ed. de Derecho Financiero, España, 1991, p. 331.

<sup>3</sup> GONZALEZ GARCIA, E.: La evolución del derecho tributario en Europa desde la aparición del hecho imponible, Ediciones Interoceánicas, Buenos Aires, 1994, p. 54.

<sup>4</sup> HERRERO MADARIAGA, J.: *“El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos.”*, en R.E.D.F., nº 10, 1976. p. 322.

<sup>5</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G.: Algunas consideraciones sobre el delito fiscal, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, Murcia, 1984, pp. 88 y 89.

<sup>6</sup> PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: Curso de Derecho Tributario, Tomo I, 6ª Ed. EDERSA, Madrid, 1991, p. 331.

Siguiendo a HERRERO MADARIAGA<sup>7</sup>, en refiriéndose a la elusión en los siguientes supuestos:

- a) la elusión es la no realización del presupuesto de hecho establecido previsto en la norma, sin que ello implique la utilización de formas jurídicas atípicas;
- b) La realización de algún supuesto conocido como de economía de opción, o de economía fiscal.
- c) La elusión del tributo llevada a cabo como consecuencia del abuso de formas jurídicas que suponga una maniobra del presupuesto del hecho imponible con el fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, consiguiendo el nacimiento de otra relación tributaria que implique una menor carga, o bien, obtener los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación<sup>8</sup>.

Esta postura no es aceptada por todos, ya que un término tan amplio y que englobe tantas figuras, supone que se está utilizando el término elusión, en el sentido vulgar de eludir o evitar el hecho imponible, y no en el sentido técnico, de intentar no aplicar una norma amparándose en otra<sup>9</sup>. En este sentido cuando en el art. 6.4 del Código Civil español hace referencia al fraude de ley y emplea la expresión "norma que se hubiere tratado de eludir", se está utilizando este término en el sentido de evitar, y además se le unen otras circunstancias como perseguir un resultado contrario o prohibido por el ordenamiento, nos encontraremos entonces ante la figura del fraude de ley<sup>10</sup>. La LGT/58/2003, que si bien ha eliminado el término fraude de ley, entiende

---

<sup>7</sup> HERRERO MADARIAGA, J.: *"El fraude de ley. como elusión..."*, op. cit., pp. 322 y 323.

<sup>8</sup> AMOROS, N.: *"La elusión y la evasión tributaria"*, R.D.F.H.P., nº 59 p. 592.

<sup>9</sup> GONZALEZ SANCHEZ, M.: El fraude de ley en materia tributaria Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1993, p. 42.

<sup>10</sup> PEREZ ARRAIZ, J.: El fraude de ley en el Derecho Tributario, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 34.

que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
2. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios<sup>11</sup>.

**La fuerte presión fiscal a que se ha llegado en la mayoría de los países ha llevado a la mayor parte de ellos a combatir enérgicamente la evasión y la defraudación fiscal<sup>12</sup>**, al igual los lleva a disputar arduamente las diferentes formas que se utilizan para eludir el pago de los impuestos. La lucha contra la elusión en la elaboración del Código Fiscal de la Federación Mexicano, (CFF) en relación a este tema, en el año 2005, el Titular del Ejecutivo Federal Mexicano, presento una iniciativa de reforma al CFF, consistente en la adopción del principio de la **“preminencia del fondo sobre la forma”<sup>13</sup>**.

Esta iniciativa se justificó en la necesidad de lograr que las disposiciones de Derecho Fiscal se aplicaran atendiendo fundamentalmente al fondo, con el propósito primordial de evitar que los contribuyentes realizaran actos artificiosos para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto, fuera reducir o disminuir la base o el

---

<sup>11</sup> Ley General Tributaria Ley 58/2003 de 17 de diciembre.

<sup>12</sup> MICHELI, G.A.: “Las presunciones y el fraude de Ley en el Derecho Tributario”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1976, n°. 122, p.247.

<sup>13</sup> Iniciativa del Ejecutivo Federal, del Decreto de reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones Fiscales. México, Distrito Federal, a 5 de septiembre de 2005; gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 10-08-2010

pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal. Se dijo en ese momento que la ausencia de la preminencia del fondo sobre la forma en la legislación fiscal mexicana ha impedido interpretar y aplicar debidamente sus disposiciones para contrarrestar esas prácticas artificiosas, lo que ha motivado el incremento de su realización en perjuicio del fisco federal. De manera que siguiendo la tendencia internacional, se considero establecer reglas de interpretación para aquellos actos que tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos habituales, y están dirigidos a eludir normas y obligaciones que de otra forma no se alcanzarían<sup>14</sup>.

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

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

Al analizar esta iniciativa, la Cámara de Diputados de la LIX legislatura consideró desecharla, bajo el argumento de que se trata de normas complejas que pueden generar dificultades en su aplicación<sup>15</sup>, por lo que propuso una nueva redacción al texto del art. 5 del CFF, al reconocer la necesidad de establecer en el ordenamiento tributario mexicano una norma

---

<sup>14</sup> GÓMEZ COTERO, J. de J.: La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla, op. cit., p. 475

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

que permita que en la aplicación de las disposiciones fiscales prevalezca el fondo sobre la forma, como un principio de interpretación general que produzca efectos tanto en beneficio del erario federal como del contribuyente.

Los legisladores sostuvieron la conveniencia de incorporar el principio de prevalencia del fondo sobre la forma, en la aplicación de las disposiciones fiscales, determinando que cuando la ley se aplicara a hechos en lo que se adoptaron formas jurídicas inadecuadas, que únicamente tuvieran como efecto la eliminación o disminución de obligaciones fiscales, la obligación fiscal nacería con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos, sin que se entendiera por ello una interpretación extensiva. Es importante destacar que el contribuyente podría demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo caso no se aplicarían las consecuencias mencionadas<sup>16</sup>.

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

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

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

---

<sup>16</sup> GÓMEZ COTERO, J. de J.: *“La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla”*, op. cit., p. 476.

Al remitirse dicho dictamen a la Cámara de Senadores<sup>17</sup>, la propuesta fue desechada bajo el argumento de que los vocablos: “*artificiales o impropios, idóneos o apropiados*”, implican una alta subjetividad por parte del intérprete de la norma, por lo que la calificación de dichos actos variará en la medida en que cada persona los interprete a su manera, lo que se traduce en una absoluta inseguridad jurídica, puesto que, cualquier interpretación jurídica que realicen los contribuyentes obligados por la norma, estará en entredicho y sujeta a modificación, cuando la autoridad fiscal decida subjetivamente, que en un caso determinado debe prevalecer “*el fondo sobre la forma*”, incertidumbre que se torna más grave cuando la autoridad no ha ejercido sus facultades revisoras sin que éstas hayan caducado, ni el crédito prescrito, ya que en tal supuesto, las contribuciones pagadas pueden no ser las definitivas, dejando inconclusos los efectos de situaciones jurídicas ya consumadas. Por lo anterior, se consideró que el texto propuesto implicaba dejar en un estado de inseguridad jurídica al contribuyente, ya que las autoridades fiscales podrían recharacterizar las operaciones realizadas por los contribuyentes, sin que fuera necesaria la invalidez de las mismas por parte del Poder Judicial<sup>18</sup>.

La Interpretación y la aplicación de la Norma Tributaria es un tema muy importante en materia fiscal, por lo que en este capítulo ahondaremos en su análisis, por los efectos que está tiene tanto en los juzgados, como por los particulares, al entenderse, la interpretación de diferentes maneras y eso nos lleva muchas veces a serias contradicciones. Porque la interpretación no sólo es problemática para los contribuyentes, sino también para las propias autoridades fiscales<sup>19</sup>. Gran parte de los problemas de fraude a la ley

---

<sup>17</sup> Cámara Revisora en el sistema bicameral que opera en el Régimen Constitucional Mexicano <http://www.diputados.gob.mx>, consultado el 15-05-2012.

<sup>18</sup> GÓMEZ COTERO, J. de J.: “*La Elusión Fiscal y los Medios para evitarla*”, op. cit., p. 477.

<sup>19</sup> COVARRUBIAS RIVERA, A.: Análisis e interpretación de las Leyes Fiscales en México: Aportes para un Modelo Teórico, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Ed.CeMPro, México, 2011, p. 31.

tributaria son problemas de interpretación, y gran parte de los mismos están relacionados con cuáles deberían ser los términos en que se plantea la relación del Derecho tributario y el Derecho privado<sup>20</sup>. En este sentido es importante lo que al respecto establece HENSEL, el fraude comienza precisamente donde la interpretación ya no puede operar<sup>21</sup>. Es correcto que existen métodos para interpretar, pero no que todo lo relacionado con la interpretación sea un método, pues existen: métodos, técnicas, corrientes filosóficas, escuelas, autores, y resultados de la interpretación<sup>22</sup>.

Hay, un paso intermedio entre la norma y el orden jurídico mediante el cual el plan ordenador llega a ser orden social. Este paso tiene dos momentos fundamentales: la interpretación y la aplicación del derecho, por lo que las normas de Derecho Tributario deben seguir también este camino, común a toda norma jurídica, para lograr su plena efectividad, su aplicación a la vida social que intentan conformar<sup>23</sup>. La Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) se presenta como una cuestión de gran trascendencia, por la eliminación del término fraude a la ley tributaria, empleándose en su lugar **cláusula anti-abuso**, que elimina el elemento subjetivo que estaba presente en el fraude de ley regulado en la LGT anterior de 1963<sup>24</sup>.

**El ilícito tributario** es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley. Este

---

<sup>20</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: "El Fraude a la Ley Tributaria a Examen", op. cit., p. 25.

<sup>21</sup> HENSEL, A.: Zur dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", op. cit., p.242.

<sup>22</sup> ZAVALA AGUILAR, G.: Heurística Fiscal, el Arte de la Estrategia Fiscal, op. cit., p.12.

<sup>23</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La Nueva Ley General Tributaria", (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 31.

<sup>24</sup> PEREZ ARRAIZ, J.: "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT", Nueva Fiscalidad n<sup>o</sup> 9, Ed. Dykinson, S.L., octubre 2004, pp.30-31.



comportamiento podrá ser sancionado con infracciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario<sup>25</sup>. Los Ilícitos son actos y acciones que realiza el contribuyente y que van en contra o atentan contra las normas tributarias<sup>26</sup>, como queda establecido en los Códigos Fiscales de diferentes Estados. Para dilucidar los diferentes grados de los ilícitos, hago una clasificación, para posteriormente centrar el estudio en el Delito Fiscal, y analizar uno de los casos más controvertidos en México, como son los abusos que se hicieron con los contratos de Outsourcing, creando estrategias que ahora son perseguidas como delitos de Defraudación Fiscal. Así mismo también abordo el criterio utilizado para distinguir entre delito e infracción tributaria, distinción que tiene reflejo de las sanciones para aplicar al ilícito, que pueden ser desde multas, o en su caso privación de libertad. La llamada “*auto-denuncia*” o regularización voluntaria, también va a ser objeto de atención, los reparos que suscita la subordinación de sus efectos liberatorios al pago de la deuda defraudada.

Finalmente, hago referencia a las líneas principales que inspiran el procedimiento penal tributario, cuya característica más significativa es la atribución a órganos especializados dentro de la Administración tributaria de la competencia para investigar y perseguir estos ilícitos, al tiempo que prosigue, de forma paralela, el procedimiento tendiente a determinar la cuantía de la deuda.

---

<sup>25</sup> RIOS GRANADOS, G.: El ilícito Tributario en Manual de Derecho Tributario, Ed. Porrúa, México, 2005, p. 293.

<sup>26</sup> CHACIN, J.: “Ilícitos Tributarios”, VRBE et IVS revista de opinión jurídica, Instituto Universitario De Tecnología de Administración Industrial extensión-Barcelona, Venezuela, p. 1.