

"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

## La elusión fiscal

### (2da parte)

En la primera parte del presente trabajo se hizo mención que el ejecutivo, durante el ejercicio 2013, señaló que la elusión puede clasificarse en tres rubros: 1.- El cese de actividades gravadas, 2.- La economía de opción y 3.- fraude a la ley.

El **cese de actividades gravadas** puede entenderse cuando el contribuyente deja de realizar alguna actividad que se encuentra contemplada por la ley y que tiene como consecuencia la generación de obligación del pago del tributo.

Ejemplo.- Un médico que realiza las siguientes actividades económicas:

- Consultas médicas (exento de IVA de conformidad con la fracción XIV del artículo 15 de la LIVA)
- Venta de medicinas de patente (IVA al 0% de conformidad con el inciso b, fracción I del artículo 2-A de la LIVA).
- Venta de instrumentos médicos (actividad gravada al 16% de IVA)

Las primeras actividades no le generan impuesto al valor agregado trasladado y por tanto no existe la obligación del pago del mencionado impuesto, sin embargo, la venta de instrumentos médicos no tiene la misma suerte y cada vez que el contribuyente enajene dicha mercancía tendrá la obligación de cobrar tanto el precio del producto como el respectivo tributo cayendo en la hipótesis legal del deber de pagar ese IVA cobrado al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

**Gustavo Pérez Aranda**

Contador público y abogado  
Director de la plataforma educativa  
*TUTOR FISCAL*.  
Asesor de negocios con enfoque en  
materia tributaria.





"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

En el ejemplo mencionado, la elusión de "cese de actividades gravadas" se concretaría desde el simple hecho de que el contribuyente dejara de vender instrumentos médicos y únicamente se dedicara a consultar y a vender medicina de patente.

Dicha situación resulta absurda ya que no creo que exista empresario que prefiera dejar de vender (contemplando que realmente se trate de un negocio rentable) con el único fin de no pagar impuestos.

En el caso de la **economía de opción**, el propio SAT se ha pronunciado al respecto diciendo que se trata de actuaciones lícitas y libres de todo individuo, la elección y realización de un negocio, acto o contrato lícito es jurídicamente respetable, aunque se haya elegido, en comparación con otras, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal.

Dicha definición señalada, se encuentra en el documento denominado "ESQUEMAS AGRESIVOS DE EVASIÓN" identificado con la clave de biblioteca 007921 y OT: 15-AGAFF-00-061 de fecha junio 2015 emitido por el propio SAT donde tomaremos varios conceptos que nos ayudarán a comprender de mejor manera el tema que nos ocupa.

Conceptos como fraude a la ley, planeación fiscal, y abuso del derecho son definidos como:

**Fraude a la ley:** Al igual que el fraude de ley civil, es una conducta ilícita en cuanto que produce un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Pero no es una conducta punible. No puede serlo porque quien incurre en el fraude de ley, tributaria o civil, ampara su conducta en el tenor literal de una norma, la norma de cobertura, aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma.

**Planeación fiscal:** Conjunto de operaciones contables y jurídicas realizadas por expertos en tributación cuyo objetivo es lograr un cumplimiento correcto de los deberes a cargo de los obligados tributarios (principalmente empresarios y profesionales) para con la Hacienda Pública, así como para -y es este aspecto el que interesa particularmente- lograr una interpretación de las normas tributarias aplicables al caso, que les resulte más favorable en el legítimo ejercicio de su economía de opción.

**Abuso del derecho:** Realización de un acto de desbordamiento de la forma para obtener una finalidad alejada de aquella que se entiende correcta, lo que requiere una labor interpretativa de las libertades fundamentales involucradas. Un ejemplo patente, lo es la subcontratación o en su momento lo fue la deducción del 100% de las donaciones, ambos esquemas permitidos, por la ley pero en donde se desvió su finalidad legislativa, convirtiéndose en caminos para la elusión de contribuciones.



"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

"La elección de realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo; o de ejecutar uno u otro de los hechos imposables tipificados en las distintas leyes tributarias está abierta a todos, y mientras los negocios jurídicos celebrados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal. Se verifique, cuando por ello se prefiere, una economía de opción tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue."

Palabras del Servicio de Administración Tributaria en el documento denominado "ESQUEMAS AGRESIVOS DE EVASIÓN" identificado con la clave de biblioteca 007921 y OT: 15-AGAFF-00-061 de fecha junio 2015.

Con lo señalado anteriormente, tenemos definiciones contenidas en documentos emitidos por la propia autoridad que nos orientas respecto a que debemos entender por elusión y su respectiva clasificación. Para fines prácticos lo resumimos en lo siguiente:

- Cese de actividades gravadas: Se deja de realizar la actividad económica que se encuentra sujeta al pago de contribuciones.
- Economía de opción: Elegir una forma de hacer negocios igual de efectiva, pero con una menor carga tributaria.
- Fraude a la ley: Toma la literalidad de una norma aún y cuando vaya en contra de otra norma. El propio SAT señala que **NO es castigable**.

Como lo mencionó el propio ejecutivo en su iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación de fecha 08 de septiembre de 2013, es el FRAUDE A LA LEY la figura jurídica que ve con malos ojos a tal grado de señalar que "existe un interés general y de convicción por parte del Estado en que tales acciones sean prevenidas, detectadas y, en su caso, sancionadas".

"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



TUTOR FISCAL



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

Derivado de la importancia de dicho concepto es que recurrimos a definiciones jurisdiccionales donde encontramos la tesis I.8o.C.23 K (10a.) contenida en el Libro 50, Enero de 2018, Tomo IV, en materia civil que señala lo siguiente:

#### **FRAUDE A LA LEY E INTERPRETACIÓN LÓGICA. SU CONCEPTO.**

La figura del fraude a la ley, *fraus legis* o *in fraudem legis agere*, como se le conoció en el derecho romano, **consiste en respetar la letra violando el espíritu de la ley**. Sobre el particular, es atendible el texto de Paulo, visible en el párrafo 29, Título III, Libro I, del Digesto: *Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet; in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*. Esto es: *Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude, el que salvadas las palabras de la ley elude su sentido*. Dicho en otros términos: fraude a la ley es frustrar sus propósitos, es violar o eludir el espíritu que la anima y llevar a un resultado contrario al deseado, con el pretexto de respetar su letra; en cuya situación se está finalmente en contra de la ley, al ser esa aplicación literal contraria a la intención del legislador. En relación con lo anterior, debe tenerse en cuenta que mientras que la interpretación literal de la ley es la que determina el sentido propio de las palabras, la interpretación lógica es la que fija el verdadero sentido o fin que persigue la ley.

(el **énfasis** es nuestro)

Siguiendo con el concepto de fraude a la ley, para poder definir sus elementos debemos hacer caso a la tesis I.3o.C.140 C (10a.) del Libro 9, Agosto de 2014, Tomo III que manifiesta tres puntos a considerar para identificarla:

1. Una norma jurídica de cobertura, a cuyo amparo el agente contravendrá otra norma o principio.
2. Una norma, principio o valor jurídicos que rigen o delimitan a la norma de cobertura.
3. La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2.

Para lograr entender lo anterior debemos saber que la norma jurídica de cobertura es el artículo(s) en que se basa o se fundamenta la especie de elusión a que se refiere la tesis anterior.

En efecto, es un término complejo y que de querer utilizarse en argumentos por parte de las autoridades fiscales, deberán realizar una explicación pormenorizada, así como adecuada fundamentación que pueda soportar su dicho, ya que recordemos que se trata del uso de la propia norma establecida en ley la que se combatirá, por lo que no debe quedar lugar a duda en la explicación que motive sus actos.



"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

De igual forma, existen tres medidas reconocidas para su combate las cuales son (Tesis I.4o.A.118 A (10a.), Libro 58, Septiembre de 2018, Tomo III) :

- a) Las presunciones (legales).
- b) Las ficciones.
- c) Los hechos imponibles complementarios.

Por otro lado, cabe destacar que la tan satanizada frase de "planeación fiscal" es definida por la autoridad y como se logra ver, realmente no se trata de acciones ilegales, todo lo contrario, ya que se utilizan palabras clave como "*cumplimiento correcto de los deberes(fiscales)*" y "*economía de opción*".

Queda claro que la planeación fiscal ha sido mal usada y se ha asociado con la "venta de facturas" o las famosas "pagadoras", lo cual es un verdadero insulto para los profesionistas estudiosos de la materia fiscal que se dedican a ayudar a las empresas en sus planeaciones tributarias.

"La diferencia en la elusión es cuando el contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aún cuando sea infrecuente. En cambio, en la evasión, la obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la Administración Tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto. [...] en la elusión no se realiza el hecho imponible y en la evasión, si se realiza el hecho imponible."

Palabras del Servicio de Administración Tributaria (SAT) contenidas en el documento denominado "ESQUEMAS AGRESIVOS DE EVASIÓN" identificado con la clave de biblioteca 007921 y OT: 15-AGAFF-00-061 de fecha junio 2015.

**CONTINUARÁ...**