

## Algunos acercamientos al control de la elusión fiscal en la jurisprudencia norteamericana.

Juan Carlos Roa Jacobo\*

### **Introducción.**

Entre los contribuyentes, como agentes económicos racionales, no es inusual o ilógico observar una tendencia a minimizar la carga fiscal; sin embargo, dicho propósito se puede materializar dentro de una gama amplia de conductas —la mayor parte de ellas, de considerable complejidad—, entre las cuales difícilmente puede trazarse una línea que en definitiva permita distinguir lo “aceptable”, de lo “inaceptable” —términos reconocidamente amplios, pero que, de momento, permiten que sea el lector quien califique tal conducta, sea que se aproxime al problema desde el punto de vista de la legalidad, de la moralidad, de la legitimidad en la actuación del causante, etcétera—.

Los tratadistas del país, así como los de tradiciones jurídicas cercanas a la mexicana, han aterrizado dichas nociones en la distinción clásica entre *evasión* y *elusión* fiscal. El primer concepto suele identificarse como una violación de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo<sup>1</sup>, mientras que la elusión ha sido identificada como “aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”.

No se trata de un debate novedoso, mas no por ello poco vigente. De hecho, es un tema que constantemente surge en foros especializados, que ha dado lugar a diversos intentos de modificaciones a la legislación tributaria mexicana —tendencia esta en la que se inscribe la reforma efectuada al artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en el año de 2008— y que sigue provocando acaloradas discusiones entre especialistas de la materia.

---

\* Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, C.M., *Derecho Financiero*, volumen II, 9a. edición, Buenos Aires, La Ley, 2004.

En relación con temas como el planteado nunca está de más la revisión de la forma en la que otros países han enfrentado problemas semejantes; para el caso concreto, la tradición anglosajona —y la norteamericana en particular— aportan elementos por demás interesantes, pues existe un importante número de precedentes sobre el tema, a raíz de los cuales se han generado doctrinas judiciales que inclusive han inspirado regulaciones administrativas. Asimismo, debe valorarse que el desarrollo que estas cuestiones tienen en los Estados Unidos de América resulta aun más trascendente, al reflexionar en torno a la cercanía física y económica de dicha nación con México, así como al nivel de acercamiento que existe entre las autoridades tributarias de ambos países y la afinidad en las políticas fiscales que se persiguen en éstos.

Consecuentemente, a través del presente documento, se realizará un análisis que no pretende ser más que introductorio a la problemática planteada, atendiendo principalmente a la forma en la que los Estados Unidos de América se ha acercado al tema de la elusión fiscal, principalmente a través de los precedentes y doctrina judicial que han surgido en materia de los denominados “*tax shelters*” —traducidos libre, pero literalmente, como “refugios fiscales”—.

Para tal efecto, primeramente intentaré ilustrar los dos enfoques bajo los cuales puede una persona acercarse al problema descrito, para lo cual acudiré a dos precedentes judiciales, probablemente los más citados cuando se alude a esta problemática: por un lado, *Gregory Vs. Helvering*, dictado en los Estados Unidos de América, y, por el otro, el caso del duque de Westminster, que —como el nombre implica— no es formalmente parte de la doctrina jurisprudencial norteamericana, pero que ilustra el “camino no tomado” al resolver el caso Gregory, y que se suele contraponer a éste, dado que se trata de precedentes dictados alrededor del mismo tiempo, en cada uno de los lados del Atlántico.

Ya contextualizado el planteamiento, y únicamente con el propósito de ilustrar su vigencia en el caso mexicano, relataré algunas de las iniciativas de reforma en las que se han intentado incorporar este tipo de disposiciones en el ordenamiento jurídico mexicano,

así como el resultado que finalmente ha surgido de los correspondientes procesos legislativos.

Posteriormente, enumeraré algunos otros casos de la doctrina norteamericana que han colaborado en la formación de doctrinas judiciales sobre la materia; en tercer lugar, anotaré las principales características de los postulados bajo los cuales los tribunales norteamericanos suelen solucionar este tipo de casos; finalmente, procuraré delimitar algunos de los puntos que actualmente se debaten en torno a las disposiciones legales que buscan combatir la obtención de ahorros fiscales que las diversas administraciones tributarias pueden considerar abusivos o improcedentes.

### **1. La señora Gregory y el Duque de Westminster.**

En el caso *Gregory Vs. Helvering*, resuelto por la Suprema Corte de Estados Unidos en 1935, se atendió un problema derivado de una venta de acciones, efectuada por una dama adinerada de Brooklyn (Evelyn Gregory), que se presentó bajo el carácter de “reestructuración empresarial”, a fin de aprovechar algunos beneficios que le correspondían a éstas. El asunto aludido amerita una explicación más detallada, tanto de la forma en la que se celebraron las operaciones, como de las instancias jurisdiccionales que fueron analizando el caso que se comenta, a lo cual se procede a continuación.

Evelyn F. Gregory era propietaria exclusiva de *United Mortgage Corporation*, una empresa accionaria de otra compañía, *Monitor Securities Corporation*. En 1928, cuando las acciones de *Monitor* tenían un valor en el mercado de US\$133.00, la señora Gregory decidió enajenarlas; una manera de llevar a cabo tal propósito era la de vender las acciones de *Monitor* y distribuir la ganancia obtenida después del pago del impuesto a la propia señora Gregory. En este caso, la ganancia generada por esta venta, después del pago del impuesto, habría sido considerada como dividendo y habrían sido cobrados los impuestos una vez más como un ingreso ordinario.

Otro método al alcance de la señora Gregory, era el relativo a que las acciones de *Monitor* le fueran distribuidas a la señora Gregory como un dividendo, y luego venderlas

ella misma. En este caso también las acciones de *Monitor* transferidas a Gregory habrían tributado como ingresos ordinarios.

Para vender las acciones de *Monitor* pagando sólo un impuesto sobre la utilidad, en una tasa más baja que la tasa sobre el ingreso ordinario, y simultáneamente reducir el monto de los impuestos, Gregory creó una nueva corporación, *Averill*, cuyo objetivo era precisamente reducir los impuestos a cargo del contribuyente. *United Mortgage Corporation* transfirió las acciones de *Monitor* a *Averill* y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de *Averill*. Gregory señaló que esta transacción era una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos bajo las provisiones de la sección 112 del *Revenue Act* de 1928.

Sólo tres días después, *Averill* fue liquidada y Gregory recibió las acciones de *Monitor* como el activo exclusivo de *Averill*, vendiéndolas inmediatamente, y afirmando que ella había recibido las acciones de *Monitor* de parte de *Averill* como un dividendo de liquidación gravado como ganancia.

El Comisionado del Servicio de Rentas Internas argumentó que la operación llevada a cabo con *Averill* debería ser desatendida y que el recibo de acciones de *Monitor* por la señora Gregory debería ser tratado como si *United* hubiera vendido las acciones de *Monitor*, distribuyendo los beneficios como un dividendo a Gregory.

Dicho caso fue discutido en el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos y posteriormente en la Suprema Corte, pero la posición del juez Learned Hand es la más importante al respecto, quien basó su resolución en el contexto político en que se vivía.

En efecto, debido a sus convicciones políticas, Hand estaba predispuesto a una lucha en contra de los actos de los contribuyentes encaminados a la elusión fiscal y esta predisposición fue aumentada por el hecho de que la elusión de impuestos por los ricos se había convertido en un objeto de intenso debate político en el preciso momento en que el juicio de *Helvering vs. Gregory* se decidió.

Así, meses y semanas antes de la decisión, los periódicos se llenaron de informes sobre las diversas formas de elusión fiscal practicada por un grupo de industriales y banqueros.

En la decisión redactada por el juez Learned Hand, se contradujo la decisión del Board of Tax Appeals (que originalmente había dado la razón a la señora 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 a las prácticas que se consideren abusivas. Por un lado, Hand afirmó que "una operación determinada no se ve demeritada por el hecho de que encuentre su justificación en la intención de eludir el impuesto. Cualquiera 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, por otro lado, Hand argumentó que la transferencia de las acciones de *Monitor* a *Averill* no era una verdadera "reorganización". Así, a pesar del hecho que la transacción de Gregory cayó literalmente dentro del significado del término "reorganización" como fue definido en el *Revenue Act* de 1928, aquella disposición no se aplicaría; el objetivo de la disposición del *Revenue Act* en relación con la "reorganización" —añadió Hand— 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 un año después, aunque Hand no explicó por qué consideraba que los tribunales deberían adoptar una aproximación menos formalista frente a las obligaciones fiscales, en lugar de asumir, como 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 sólo pequeñas aberturas para la consideración judicial.

En el extremo opuesto al caso *Gregory vs. Helvering* encontramos un ejemplo británico que ilustra el camino por el que no optó la autoridad jurisdiccional norteamericana. Se trata del caso del Duque de Westminster, que curiosamente fue resuelto en mayo de 1935 por la Cámara de los Lores, apenas cuatro meses después de que en Estados Unidos se confirmara la decisión de primera instancia en el caso *Gregory*.

El Duque de Westminster, uno de los hombres más ricos en Gran Bretaña, quiso deducir los sueldos y salarios que pagaba, con sus propios recursos, a sus empleados domésticos, desde luego, con la intención de reducir su responsabilidad fiscal. De conformidad con la ley británica, no se le permitió efectuar tales deducciones pero, por otro lado, la ley permitía la deducción de otros pagos anuales erogados. Por lo tanto, el Duque convino un acuerdo con sus empleados en el sentido de que, en lugar de pagarles un sueldo, les pagaría una anualidad por un periodo de siete años, supuestamente sin que el monto cubierto guardara relación con los servicios que ellos le proporcionaban. En estas circunstancias, el Duque demandó que estos pagos podrían ser deducidos de su ingreso para el objetivo de calcular su obligación fiscal.

La administración tributaria 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 cuyo pago se retribuía bajo una peculiar forma—. No obstante, la Cámara de los Lores rechazó este argumento, aludiendo a la necesidad de que se cuente con plena certeza de las consecuencias de los actos jurídicos, como son contemplados estatutariamente, 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”. Las propias palabras de la decisión parecen complementar —en el razonamiento— o contradecir —en el sentido del fallo— a la resolución adoptada en el caso *Gregory Vs. Helvering*.

¿Cómo puede uno explicar la decisión en el caso del Duque de Westminster? Según un estudio elaborado por el historiador Robert Stevens, puede afirmarse que eran 2 los factores que influenciaban las decisiones de la Cámara de los Lores en materia de

elusión fiscal: el interés de clase y las demandas de solidaridad social en situaciones de emergencia.

Según Stevens, en el siglo XIX, los tribunales británicos no trataron asuntos fiscales de manera diferente a lo que sucedía con otros asuntos legales. En la primera década del siglo XX, sin embargo, el gobierno británico introdujo impuestos del tipo progresivo; después de este cambio, una postura formalista en favor del contribuyente sobre la interpretación y la elusión fiscal, 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 puede ser atribuido al hecho 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 ricos aumentó en los años 30's, cuando un gobierno laborista aumentó las tasas impositivas. En tal virtud, el Duque de Westminster simplemente representaba —según Stevens— una manifestación de las inclinaciones ideológicas de la Cámara de los Lores.

Durante la segunda guerra mundial, la Cámara de los Lores modificó su postura. Ahora, algunos Lores adoptaron un acercamiento "patriótico" a la elusión fiscal según la cual todos los ciudadanos se encuentran "bajo una obligación de pagar una parte justa" de su impuestos. Sin embargo, una vez concluida la guerra, los Lores volvieron a su antigua postura formalista pro-contribuyente. Al principio de los años 60's, la postura formalista en torno a la elusión fiscal fue rechazada y fue adoptada una nueva postura, sustancial, sobre la base de la interpretación de los impuestos. Esta tendencia se intensificó durante los años 80's.

Como puede apreciarse, ambos casos son semejantes en cuanto a que el contribuyente se condujo con cierta liberalidad frente a las formas a las que podía acudir, atento a las consecuencias que en cada caso correspondían conforme a la legislación aplicable; la respuesta que en aquel momento se emitió fue diametralmente opuesta, y uno y otro caso se han convertido en la bandera que enarbolan 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).

A pesar de que la Gran Bretaña actualmente se ha separado de posiciones como las que dieron lugar a la posición sostenida en el caso del Duque de Westminster, no deja de ser éste un apartado obligado en el análisis de los casos de tradición anglosajona que se han referido al combate a las prácticas que cada administración tributaria puede llegar a considerar “abusivas”.

## **2. La trascendencia del tema en el derecho mexicano.**

Como se ha señalado, la intención de combatir prácticas que tienen como resultado la obtención de un ahorro fiscal bajo formas que resultan cuestionables para la administración tributaria no es exclusiva del derecho anglosajón. En este contexto, para ilustrar la vigencia de dicho tema en México, resulta conveniente acudir a las iniciativas de reforma que surgieron con la intención de otorgar un instrumento que sirviera para tal propósito a la autoridad fiscal, precisando el resultado que finalmente se obtuvo en los procesos legislativos correspondientes.

### ***A. Medidas contra refugios fiscales en Legislación Mexicana***

En el proyecto de reformas al Código Fiscal de la Federación para 2006, fueron incluidas diversas propuestas relacionadas con refugios fiscales y, en especial, con las experiencias obtenidas por el fisco estadounidense durante los últimos años.

A continuación se enlistan algunas propuestas que fueron aprobadas, otras que fueron modificadas y otras que, finalmente, fueron desechadas:

#### **a. Preeminencia del Fondo sobre la Forma.**

Originalmente, se propuso la siguiente adición al artículo 5o. del referido Código:

#### **“Artículo 5o. [...]**

Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos 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.

Para aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, los actos artificiosos o impropios deberán producir los efectos siguientes:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiosos o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:

a) La disminución de la base o del pago de una contribución.

b) La determinación de una pérdida fiscal o de un crédito fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.

c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este artículo a los actos artificiosos o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos”.

Posteriormente, la redacción de dicho artículo fue modificada, quedando de la siguiente manera:

**“Artículo 5o. [...]**

En la aplicación de las disposiciones fiscales deberá prevalecer la forma, salvo que este principio lleve a una interpretación extensiva contraria a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. No se considerará que existe interpretación extensiva cuando la ley se aplique a hechos en los que se adopten formas jurídicas inadecuadas que únicamente tengan como efecto la eliminación o disminución de obligaciones fiscales, en cuyo caso, la obligación fiscal nacerá con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. El contribuyente podrá demostrar que la forma jurídica adoptada fue elegida por motivos distintos a los meramente fiscales, en cuyo supuesto no se aplicará la consecuencia mencionada.

Entre otros casos, conforme al principio de preeminencia del fondo sobre la forma, no se privará de efectos fiscales a las operaciones que realicen los contribuyentes, siempre que las mismas estén debidamente registradas en su contabilidad, en su caso, el pago se haya realizado de conformidad con las disposiciones fiscales y en los comprobantes respectivos se contenga el monto de los impuestos que deban trasladarse, así como los datos que permitan identificar y localizar a su emisor. Lo dispuesto en este párrafo no libera a las personas que expidan el comprobante de las sanciones que correspondan por las infracciones a que haya lugar”.

**“Artículo 5o.-A.** Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que corresponda a los actos o contratos realmente realizados”.

Finalmente, los intentos de reformas a los preceptos aludidos fueron desechados.

b. Emisión de criterios sobre prácticas fiscales indebidas

La redacción que originalmente presentaba el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, era la siguiente:

**“Artículo 33. [...]**

I. ....

[...]

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras que resultan lesivos a los intereses del fisco federal con el fin de alertar a los contribuyentes sobre prácticas elusivas que se han detectado o que ha sido observadas y sancionadas por el Servicio de Administración Tributaria”.

Dicho numeral se modificó para quedar como sigue:

**“Artículo 33. [...]**

I. ...

h) Dar a conocer en forma verídica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios generales de interpretación no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.”

**“Artículo 52. [...]**

III. ....

[...]

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algún criterio de interpretación lesivo a que se refiere el inciso h) de la fracción primera del artículo 33 de este Código.”

c. Responsabilidad de los asesores.

En otro intento, se buscó establecer la responsabilidad solidaria de los asesores en materia fiscal, con el contribuyente al cual prestaban la asesoría. Para tal efecto, se propuso la siguiente modificación al artículo 26 del Código:

**“Artículo 26. [...]**

XVI. Los contadores, abogados o cualquier otro profesionista, que emitan opinión que conduzca a los contribuyentes a la realización de los actos artificiosos o impropios a que se refieren los tres últimos párrafos del artículo 5o. de este Código, por las contribuciones que sean determinadas por la aplicación de dichas disposiciones”.

Sin embargo, la redacción aprobada fue la siguiente:

**“Artículo 91-C.** Es infracción de los contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal, no advertir a los destinatarios de la opinión que otorgue por escrito, si el criterio contenido en la misma se considera un criterio de interpretación lesivo a que se refiere el inciso h) de la fracción I, del artículo 33 de este Código”.

**“Artículo 91-D.** Los contadores, abogados o cualquier otro asesor fiscal que cometan la infracción a que se refiere el artículo anterior serán sancionados con una multa de \$20,000.00 a \$30,000.00”.

d. Simulación de actos jurídicos, tratamiento fiscal.

Finalmente, debe destacarse que, entre las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor en enero de 2008, destaca la efectuada al artículo 213 de dicho ordenamiento, a través de la cual se faculta a las autoridades fiscales para determinar, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, la simulación de los actos jurídicos, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos de la propia Ley.

Al respecto, el mencionado numeral dispone lo siguiente:

**“Artículo 213. [...]**

Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
- b. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y
- c. Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

En los casos que se determine simulación en los términos de los cuatro párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el artículo 214 de esta Ley”.

La mencionada reforma ha generado inquietud entre los tratadistas nacionales, en virtud de que se ha llegado a considerar que, por su conducto, las autoridades fiscales podrían determinar diferencias en el entero del impuesto sobre la renta como consecuencia de desconocer los actos jurídicos celebrados entre contribuyentes considerados como partes relacionadas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por considerar que se trata de actos simulados, sin que se requiera de una resolución por parte de autoridad judicial en tal sentido. Dicha circunstancia ha sido criticada, pues se considera que se traducirá en inseguridad jurídica para los contribuyentes<sup>2</sup>.

Asimismo, ha llamado la atención que dicha reforma no encuentre justificación alguna en el proceso legislativo, pues no se hace mención de ella en la iniciativa de reforma o en los dictámenes elaborados en las Comisiones correspondientes en el Congreso de la Unión.

La novedad de dicha reforma, la controversia que ha generado y la posibilidad de que el debate correspondiente eventualmente se traduzca en reclamos enderezados ante el Poder Judicial de la Federación, ponen de manifiesto la importancia que reviste el análisis de casos ya atendidos por autoridades jurisdiccionales en otras latitudes, así

---

<sup>2</sup> Así se aprecia, por ejemplo, en el artículo titulado “Análisis para determinar simulación de actos para efectos fiscales”, elaborado en coautoría por Alejandro Torres Rivero y Manuel González López, publicado en la revista Puntos Finos No. 137, correspondiente a la segunda quincena del mes de octubre de 2007.

como de las doctrinas judiciales que se han desarrollado a raíz de los mismos, aspectos estos a los que se procede en los 2 apartados siguientes.

### **3. Otros precedentes relevantes en los Estados Unidos de América.**

El caso *Gregory Vs. Helvering*, y la particular redacción que el juez Learned Hand escogió para la decisión, han dado lugar a discusiones aparentemente inagotables. No obstante, debe destacarse que dicho caso no fue ni el primero ni el único en el que los tribunales norteamericanos tuvieron que enfrentar casos en los que los contribuyentes defendían operaciones que conseguían ahorros fiscales bajo esquemas cuestionados por la autoridad fiscal, resultando ilustrativo acudir a los ejemplos que se relacionan a continuación.

En los años 40's destaca el caso *Higgins Vs. Smith*, en el que la Suprema Corte desautorizó la generación de pérdidas (deducibles) en la venta de acciones a una corporación del propio contribuyente, porque éste había conservado el control indirecto de la entidad enajenada.

En los años 50's, el Segundo Circuito revocó la decisión de la Corte Fiscal en el asunto *Kraft Foods Company Vs. Commissioner*, sosteniendo que una transacción entre una sociedad y una subsidiaria no controlada debe ser respetada si los actos jurídicos fueron reales y las entidades fiscalizables no son falsas ("sham entities"<sup>3</sup>), aun cuando el propósito de la transacción fuera el de minimizar los impuestos<sup>4</sup>.

Por otro lado, en los años 60's, destaca el caso *Knetsch Vs. United States*, el cual amerita una referencia más amplia en cuanto al contexto en el que surgió: Karl F. Knetsch, asesorado por la empresa Sam Houston Life Insurance Company, se involucró en un esquema en el que habría obtenido un préstamo de 4 millones de dólares de parte de la mencionada compañía, a una tasa de interés del 3.5%, a fin de que pudiera invertir

---

<sup>3</sup> El *Black's Law Dictionary* define "sham" como falso. En la material tributaria, se suele referir con este nombre a transacciones sin sustancia, a las que no se les reconocerán efectos fiscales.

<sup>4</sup> Criterios como el referido también pueden apreciarse en el caso *Peter Pan Seafoods Vs. Commissioner* de 1969, en el que se señaló que una operación con una parte relacionada, aun motivada para disminuir la carga fiscal, no debería ser despreciada, si la transacción tiene sustancia económica.

los mencionados recursos —con la propia Sam Houston—, obteniendo una renta vitalicia que ofrecía una tasa de interés del 2.5%; de esta forma, habría conseguido obtener recursos por US\$100,000.00 anuales, a un costo de US\$140,000.00, también anual, adicionalmente a la comisión inicial de US\$4,000.00.

No obstante, existía una “posibilidad” de revertir las condiciones financieras de dicho esquema. Como irónicamente lo señala Daniel N. Shaviro:

“Si Knetsch, quien al tiempo del acuerdo tenía 60 años, llegara a vivir hasta los 90 años, a partir de ese momento empezaría a recibir una renta equivalente a US\$43.00 mensual. A este ritmo, mientras encontrara la forma de vivir un poco más de 2,325 años, recuperaría el dinero originalmente invertido. A partir de entonces tendría que enfrentar el más demandante problema de comenzar a obtener un resultado positivo por su inversión original, cubierta de contado”<sup>5</sup>.

¿Qué posible beneficio podría tener un inversionista bajo dicho esquema? Desde luego, la respuesta la ofrece la legislación fiscal: el ingreso proveniente de rentas vitalicias se encontraba exento, mientras que los intereses pagados resultaban deducibles. De esta forma, a pesar —más bien, por el hecho de— reportar pérdidas aproximadas de US\$40,000.00 anuales antes de impuestos, Knetsch tenía la posibilidad de obtener ganancias anuales por un monto superior a US\$70,000.00 después de impuestos.

En este caso, la Suprema Corte finalmente sostuvo que en la operación descrita no se podría aprovechar deducción alguna por concepto de intereses, porque —a su juicio— no existió préstamo alguno; señaló que la transacción era una ficción y que la operación, como fue estructurada, se llevó a cabo de manera ajena al propósito de la disposición legal y que el acuerdo era falso —era un “sham”—.

También en los años 60's, los tribunales llegaron a una conclusión semejante en *Goldstein Vs. Commissioner*. En este caso, la contribuyente había ganado la lotería en Irlanda y fue asesorada para disminuir su carga fiscal a través de intereses deducibles, pero bajo un esquema que —al igual que en el caso Knetsch— excluía la posibilidad de

---

<sup>5</sup> Shaviro, Daniel N., “The story of Knetsch: Judicial Doctrines Combating Tax Avoidance”, *Tax Stories*, Foundation Press, Nueva York, 2003, pp. 313 y 314 (traducción libre del autor).

obtener una ganancia antes de impuestos. La decisión sostuvo que, a pesar de la autorización amplia para la deducción de intereses, esta provisión no debería ser entendida en el sentido de autorizar tal deducción cuando objetivamente aparezca que el contribuyente obtuvo un préstamo que no tiene sustancia o que no tiene un propósito distinto al de generar un beneficio fiscal; inclusive, en la sentencia, se cuestionó la operación porque el causante se había involucrado en ella sin una expectativa de ganancia.

En 1978, en el caso *Frank Lyon Co. Vs. United States*, los tribunales generaron un estándar importante para la solución de este tipo de casos, en el que se señala que el tribunal debe apreciar que el contribuyente se involucró en la operación sin que fuera motivado por un propósito empresarial o de negocios —“business purpose”— distinto a la obtención de beneficios fiscales, y que, adicionalmente, debe acreditarse que la transacción no tiene sustancia económica, dado que no existe una posibilidad razonable para se materialice una ganancia.

Dicho criterio fue utilizado al resolver *Rice’s Toyota World, Inc. Vs. Commissioner* en el año de 1985, caso este en el que el Tribunal de Circuito revocó la decisión de la Corte Fiscal, permitiendo la deducción de intereses derivados de deuda pactada sin límites en su garantía —a los cuales reconoció sustancia económica—, y desautorizando la deducción en el caso contrario, es decir, si la garantía se encontraba limitada (“nonrecourse debt”<sup>6</sup>), considerando que si el contribuyente no perseguía un propósito de negocios —criterio subjetivo— y si la operación no tenía sustancia económica —criterio objetivo—.

En otros casos de la década de los 80’s, los tribunales atendieron en mayor medida a los reclamos de los contribuyentes. En *Esmark, Inc. Vs. Commissioner*, se señaló que la forma jurídica bajo la cual se lleve a cabo la operación debe ser respetada, a menos que se demuestre que la forma fuera una ficción que no reflejara la sustancia de la transacción. Por su parte, en *Woods Investment Co. Vs. Commissioner*, los tribunales

---

<sup>6</sup> Cuando se pacta una “nonrecourse note”, se prohíbe al acreditante demandar al acreditado si los activos de éste son insuficientes para cubrir la deuda.

sostuvieron que las diversas regulaciones aplicables a una operación eran comprensivas, y que el Departamento del Tesoro debería ajustarse a las reglas que él mismo había configurado, criterio este que permitió que el contribuyente se apegara a la literalidad de las disposiciones, independientemente de las consecuencias fiscales que pudiera tener.

Finalmente, conviene destacar lo resuelto en *ACM Partnership Vs. Commissioner*, en el que la Corte Fiscal realizó una detallada revisión a la evolución que ha tenido el principio conocido como “sustancia económica”, y fijó el siguiente estándar:

- El hecho de que una transacción tenga o no sustancia económica es una circunstancia fáctica;
- La clave para determinar si una operación tiene sustancia económica radica en la relación que la transacción guarda con un propósito útil ajeno a la materia tributaria (“useful nontax purpose”), que sea posible a la luz de la conducta del contribuyente, y adecuado en relación con la situación económica e intención del causante;
- Tanto el carácter útil del propósito perseguido como la racionalidad de los medios utilizados para conseguirlo deben ser evaluados de conformidad con prácticas comerciales de la industria de que se trate; y, finalmente,
- Debe existir una relación racional entre la finalidad perseguida y los medios utilizados, lo cual ordinariamente no sucede en aquellos casos en los que no exista una expectativa razonable de que los beneficios ajenos a la materia tributaria sean cuando menos equiparables a los costos de la transacción.

Esta posición de los tribunales especializados tiene trascendencia, en virtud de que fue confirmada en el Tribunal de Circuito, siendo el caso que, aunque el asunto fue sometido a la consideración de la Suprema Corte de Justicia, ésta negó la posibilidad de resolver el caso en definitiva, con lo cual no solo se negó trascendencia al tema, sino que se puso de manifiesto que, para la Corte, la decisión judicial no evidenciaba una incorrección que ameritara su pronunciamiento.

Adicionalmente, debe señalarse que el Servicio de Rentas Internas (“Internal Revenue Service” o “IRS”) considera que la decisión en el caso comentado resulta adecuada para establecer un estándar aceptable; así lo evidencia el hecho de que el IRS ha citado dicho precedente en una amplia variedad de contextos, en cuando menos una

docena de memoranda técnica, lineamientos para los agentes de auditoría y otros documentos internos.

Los precedentes invocados pueden resultar suficientes para ilustrar la diversidad de criterios que se han sostenido en los Estados Unidos de América en torno al combate a la elusión fiscal que pueda efectuarse a través de los denominados “refugios fiscales”. No es, desde luego, una lista acabada, pues los casos ventilados ante tribunales han sido muchos y de muy diversa índole; en este sentido, resalta que, tanto las autoridades como los litigantes llegan a referirse a los grupos de casos que se ventilaron en los años 80’s y principios de los 90’s como “Shelter Wars” —literalmente, guerras de refugios, en la que, casi indiscutiblemente se atribuye la “victoria” al IRS— e, inclusive, actualmente vislumbran la existencia de una segunda “Shleter War”.

En esta segunda “guerra”, la preocupación de la autoridad fiscal radica, no en la perseverancia de los contribuyentes para acudir a este tipo de prácticas, sino en el tipo de ingresos que se busca “refugiar”: mientras en la primera etapa de mayor litigiosidad los capitales involucrados correspondían a inversionistas y empresarios con cuantiosos recursos, actualmente se aprecia que cualquier ciudadano está acudiendo a este tipo de prácticas.

Como se mencionaba, la relación efectuada no puede considerarse —ni pretende ser— exhaustiva; es más, probablemente se omita la cita de precedentes de mayor trascendencia a los apuntados. Sin embargo, los casos apuntados sirven como marco referencial para la exposición que a continuación efectuaré en torno a las diversas doctrinas judiciales que se han desarrollado para la solución de estos temas.

#### **4. Doctrinas judiciales relevantes.**

Como puede apreciarse, el combate a lo que la administración tributaria norteamericana considera “abusivo” ha dado lugar a diversos precedentes, en los cuales pueden apreciarse reglas o estándares que los tribunales han seguido para diferenciar los ahorros fiscales válidos, de los que se consideran —por acudir de nuevo a un término amplio— indeseables por parte de la autoridad estatal.

De esta forma, en el uso reiterado de los estándares apuntados, se ha llegado a reconocer la creación de doctrinas judiciales, entre las cuales destacan las que a continuación se citan, con la salvedad siguiente: universalmente se reconoce que no existe un único y último *test* o estándar, de cuya aplicación derive una conclusión definitiva en torno al juicio que permitiría distinguir entre transacciones en las que la planeación fiscal se presenta como algo permitido por la ley fiscal, por un lado, y aquellas en las que el beneficio tributario rebase una aplicación razonable del lenguaje y propósito de las provisiones legales, por el otro.

Con esto en mente, a continuación cito las principales doctrinas judiciales surgidas de la resolución de este tipo de asuntos.

***A. Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“substance over form”).***

Su postulado enuncia 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. Dicha doctrina deriva principalmente de los postulados constantes en *Gregory Vs. Helvering*.

***B. Propósito de negocios y sustancia económica (“business purpose and economic substance”).***

Conforme a los lineamientos de estos principios, los tribunales buscan evaluar si los beneficios fiscales a los que se accede atendiendo a la literalidad del texto legal, deberían ser negados dada la insuficiencia de razones —ajenas a las propiamente fiscales— para celebrar las operaciones respectivas.

En este sentido, los contribuyentes no tendrían derecho a contar con un determinado beneficio tributario, si la transacción no se efectúa con un propósito de negocios —*test* subjetivo— o sin una posibilidad razonable de obtener una ganancia antes de impuestos —*test* objetivo—. De esta forma, se negarían los beneficios fiscales

en caso de que la operación hubiere sido desarrollada a fin de tomar ventaja de la complejidad de la legislación tributaria, a fin de conseguir tratos de favor no contemplados bajo una aplicación razonable del lenguaje y propósito del texto legal.

**C. Transacciones por pasos (“step transaction”).**

La mencionada doctrina requiere que, en ciertos casos, los distintos pasos de una operación sean desatendidos, a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción que finalmente se lleve a cabo. Para su aplicación, se considera que debe atenderse a 3 *tests*:

- Las transacciones aisladas serán consideradas como una sola (ignorando las consecuencias fiscales de alguno o algunos de los pasos), únicamente cuando las partes involucradas se hubieren comprometido jurídicamente, desde el inicio de la operación, a llevar a cabo el resto de los pasos;
- Las transacciones aisladas serán consideradas como una sola cuando la relación jurídica que imponga la primera operación no hubiere tenido sentido sin la consecución de los pasos sucesivos;
- Las transacciones aisladas serán consideradas como una sola cuando se demuestre que las partes involucradas siempre tuvieron la intención de obtener un determinado resultado desde la implementación del primer paso.

**D. Transacciones falsas (“sham transactions”).**

Se encuentra estrechamente relacionada con la doctrina de la preeminencia de la sustancia sobre la forma y puede ser invocada cuando el vehículo jurídico que se elija no coincida con la sustancia económica. Lo anterior puede suceder cuando no exista un propósito de negocios, cuando la situación jurídica del contribuyente no coincida con la posición económica, o bien, cuando no exista una razonable expectativa de utilidad antes de impuestos.

En estos casos, se autoriza desatender la estructura de la operación —o los distintos pasos que se llevaron a cabo al implementarse—, al menos para efectos fiscales, y las consecuencias se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe.

***E. Atribución del ingreso (“assignment of income”).***

Esta doctrina dispone que el ingreso que ha sido obtenido por un contribuyente no podría ser transmitido a otro causante de manera meramente formal.

***F. Temporalidad de ingresos y deducciones (“timing of income and deductions”).***

Diversas doctrinas se han desarrollado a fin de prevenir el diferimiento en el reconocimiento del ingreso, así como la aceleración en el de las deducciones. Bajo esta línea se enmarcan principios como el relativo al reconocimiento de ingresos en crédito, independientemente del momento en el que se perciba el efectivo, así como las disposiciones que se identifican como “CFC rules” (“controlled foreign corporation”), que conminan a que una persona se atribuya el ingreso que corresponde a un tercero con personalidad jurídica y patrimonio propio, pero sobre la cual ejerce un control tal que le permite diferir el reconocimiento del ingreso por propia voluntad, a pesar de que pudiera tratarse de utilidades disponibles.

Conviene resaltar que los 2 temas aludidos —acumulación de ingresos en crédito y reglas CFC— se encuentran incorporados a la legislación mexicana.

***G. Carácter del ingreso y de las deducciones (“character of income and deductions”).***

A través de esta doctrina se sostiene que el carácter de algún aspecto “tardío” de la transacción puede ser determinado a través de reportes previos de otros aspectos de la operación.

Previamente a la conclusión del presente apartado, considero conveniente precisar que las doctrinas apuntadas corresponden únicamente al desarrollo jurisprudencial del tema apuntado, pero de ninguna forma agota las vías que se han introducido en el orden jurídico norteamericano para combatir el ahorro fiscal considerado abusivo; adicionalmente, a dichas doctrinas, existen disposiciones legales y reglamentarias, relativas tanto al fondo de las operaciones, como a cargas formales, como son las que tienen que ver con la obligación de revelar la realización de cierto tipo de transacciones, o bien, la participación en algunos esquemas considerados agresivos, así como la

obligación de algunos asesores de revelar el tipo de estrategias que han diseñado a favor de sus clientes.

## **5. El debate actual.**

La afirmación de Learned Hand en *Gregory Vs. Helvering* en el sentido de que nadie se encuentra obligado a conducir sus negocios bajo la forma que mejor favorezca los intereses del fisco aún es citada el día de hoy, como si en los 70 años que han transcurrido desde aquella histórica decisión no hubieren existido pronunciamientos sobre este aspecto.

En efecto, al día de hoy, los tratadistas siguen rechazando la existencia de un nivel ideal de tributación, que correspondería al monto esperado por la administración fiscal, y frente al cual se compararía el cumplimiento efectivo del contribuyente, a fin de juzgar si cumplió con lo que de él se anticipaba; para estas voces, el causante se encuentra perfectamente legitimado para acudir a formas jurídicas que disminuyan la obligación fiscal, pues la carga tributaria no es otra que la que corresponde a la materialización de los supuestos de causación.

No obstante, existen otras opiniones, igualmente reconocidas, que sostienen que no toda planeación fiscal debe ser autorizada, que el contribuyente no tiene autorizado acudir a vehículos jurídicos que le permitan disminuir la obligación tributaria de manera abusiva, pues ello no implica únicamente la materialización de beneficios para este contribuyente, sino la distribución inequitativa de la carga fiscal entre los que no pueden acudir a este tipo de estrategias; inclusive, hay autores que han hablado de la existencia de un “impuesto a los tontos”, pues la obligación tributaria finalmente recaerá entre aquellos que no tengan la habilidad o el conocimiento para arreglar sus negocios de tal forma que aquella se aminore —o, cuando menos, se difiera—.

Como señalaba con antelación, ninguno de dichos argumentos es novedoso; ambos bandos pueden sentirse cobijados por la decisión de *Gregory Vs. Helvering* (con la sustancial diferencia de que unos encontrarán respaldo en una afirmación de la sentencia, mientras que otros lo harán en la decisión final del Tribunal). No obstante, a pesar de la

vigencia de este tipo de argumentos, no puede decirse que el debate permanezca intacto desde los años 30's y hasta la actualidad.

En este contexto, a continuación detallaré las posiciones que el día de hoy se debaten en los Estados Unidos de América en torno a la forma en la que el orden jurídico se ocupa del combate a las prácticas que la administración tributaria considera abusivas y reprochables frente al contribuyente.

**A. *El propósito perseguido por la normatividad, como elemento para distinguir los casos de abuso.***

Existen algunas personas que sostienen que el juicio relevante al analizar los casos en los que podría considerarse que existe elusión fiscal, es el que se efectúa a la luz del propósito perseguido por la norma tributaria; así, un ahorro fiscal “sospechoso” será aquél que deriva de transacciones que cumplen con la letra de la Ley en cuanto a su implementación, que van acompañadas de alguna motivación fiscal, y que obtienen un resultado que no era el previsto por el Congreso al establecer la norma.

Paralelamente, otros sectores sostienen que la intención del Congreso no es relevante en la determinación de los casos que se consideran abusivos, pues el problema no es uno de interpretación de la norma a la luz de la intención del legislador, si se considera que ésta no es siempre determinable y si se toma en cuenta que las consecuencias de la norma son las que corresponden a la actualización de la hipótesis jurídica, no a las que su autor *hubiere querido que se materializaran*.

**B. *El problema de la elusión no puede atenderse mediante referencias al derecho a minimizar los impuestos a través de planeaciones consideradas “legítimas”.***

Algunos autores otorgan preeminencia a la noción de que los contribuyentes cuentan con el innegable derecho de arreglar sus negocios de forma tal que la carga fiscal se minimice; por lo tanto, señalan que debe distinguirse entre los ahorros legítimos y los que no lo son. Estas voces demandan que se reconozca la existencia de distintos tipos de prácticas, cada una de ellas con características que permitirían arribar a soluciones

específicas que no coarten los derechos de los contribuyentes en los casos en los que ello no se encuentre justificado.

Por el contrario, existen posiciones que sostienen que el derecho a la planeación fiscal no descansa sobre bases sólidas, pues el propio legislador puede establecer las reglas que expresamente caractericen ciertas conductas como ilegales —ya ni siquiera como ilegítimas—, así que el espacio para la planeación fiscal se encuentra tan acotado como lo permita la normatividad aplicable al caso. Para estas posiciones, el derecho a la planeación fiscal no es equivalente a los derechos fundamentales; su contenido deriva de la Ley, y no de un texto de mayor jerarquía.

***C. No existe un beneficio social derivado de la planeación fiscal.***

Para quienes sostienen que no existe un derecho fundamental a la planeación fiscal, dicho argumento puede derivar con relativa facilidad en el siguiente cuestionamiento: si el legislador puede acotar normativamente el marco en el que se consideraría válido llevar a cabo prácticas que den lugar a ahorros fiscales, ¿tiene algún valor para el orden jurídico el que se conserve un margen dentro del cual puedan llevarse a cabo actividades de planeación?

Al respecto, se sostiene que cualquier especie de planeación fiscal no produce algo con valor, por lo que sus defensores deberían justificar por qué ha de conservarse una actividad improductiva socialmente, máxime si “refugiar” los ingresos en estrategias fiscales se traduce en una inequitativa distribución de la carga fiscal. En línea con estos argumentos, se llega a sostener la necesidad de incorporar a la legislación una cláusula general antielusiva, o bien, reglas específicas que atiendan cada caso, si bien se debaten las ventajas y desventajas de uno y otro escenario.

***D. El combate a la elusión no debería agotarse en el cumplimiento de obligaciones informativas.***

Si la obligación de revelar la existencia de cierto tipo de operaciones se tradujera en contar con una autoridad tributaria mejor informada para el momento en el que se decida

a qué contribuyente se revisara directamente, o bien, las operaciones relevantes de cada caso, la presentación de declaraciones informativas podría estar justificada.

Sin embargo, algunas personas consideran que este tipo de obligaciones tienen un efecto indeseable, pues provocan que el Congreso se incline por “arreglar” el marco normativo que dejaba un espacio para el abuso indeseado. Con tal medida, la legislación tributaria se hará aun más compleja, lo cual se ha de reproducir por cada estrategia que llegue a identificarse y, por ende, la Ley también se hará menos estable.

La mayor dificultad en la comprensión de la Ley no solo desincentiva el cumplimiento, sino que provocará el diseño de nuevas estrategias, seguramente más elaboradas, creándose un círculo vicioso que realmente no ayudará a atender la problemática de la elusión fiscal.

*E. Repercusiones del combate a la elusión fiscal en la carga fiscal de las empresas.*

Otro aspecto debatido presentemente, tiene que ver con el impacto que tendría la implementación de cambios en el sistema legal, a fin de combatir las prácticas que se consideran elusivas: el primer juicio que viene a la mente sugiere que se recupere el nivel de recaudación que se perdía por el hecho de que algunas personas aprovechaban ciertos mecanismos que favorecían la configuración de su obligación; inclusive, si la elusión provocaba una distribución inequitativa de la carga fiscal, parecería obvio que la solución debe generar una redistribución “normalizadora” de tal circunstancia.

Sin embargo, por increíble que parezca, algunas de las voces que sostienen que debe combatirse la elusión que se efectúa a través de “refugios fiscales”, y que promueven la desaparición de cualquier margen de maniobra que autorice la manipulación de la carga tributaria, simultáneamente desaconsejan que se fortalezcan este tipo de reglas si ello implica el aumento de las obligaciones fiscales; lo anterior, porque consideran que no existe una forma válida para forzar al legislador a que la recaudación que provenga de las nuevas reglas se utilice en beneficio de los contribuyentes que ya venían cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

En todo caso, se reconoce que la política fiscal que llegue a implementarse no debe pasar por alto la repercusión que tendría la incorporación de reglas generales, pues no se conseguiría únicamente el aumento de la carga tributaria de los que venían abusando de la Ley, sino de todos los contribuyentes del impuesto.

***F. Costo del combate a la elusión fiscal.***

En este debate, figura también el costo que implica para la administración el combate a las prácticas que se consideren abusivas, derivado de los cambios que llegaran a incorporarse a la Ley, el aprendizaje e interiorización de las nuevas reglas, así como la implementación de nuevos mecanismos de vigilancia.

En el otro extremo de los elementos que deben tomarse en cuenta, figura el hecho de que, independientemente de la trascendencia del problema, finalmente no es el grueso de los contribuyentes quienes están —estaban— incurriendo en las prácticas aludidas, por lo que debe valorarse el beneficio que finalmente se obtendría con la implementación de reglas nuevas.

Inclusive, la administración tributaria estadounidense cuenta con elementos para concluir que es muy posible que la medida que mejor pueda servir para combatir las prácticas elusivas tiene que ver con la imposición de multas, las cuales han demostrado ser eficaces en la atención de esta problemática. El debate que en este sentido resultaría necesario es el que se refiere a la forma en la que se legislaría la conducta que daría lugar a la multa, o bien, si ésta podría únicamente vincularse con el incumplimiento de la obligación formal consistente en revelar la información relativa a prácticas consideradas cuestionables o indeseables.

***G. ¿Cuál es el mecanismo más eficiente para combatir la elusión?***

Algunos tratadistas norteamericanos se han centrado en la forma en la que el combate a la elusión fiscal —y, específicamente a la que se vincula con “refugios fiscales”—, debatiendo si ello debe efectuarse mediante cambios específicos en la Ley, o bien, a través de una cláusula general antielusiva.

Los que favorecen los cambios legislativos específicos argumentan a favor de tales medidas aludiendo a la mayor certeza que implicarían, pero reconocen que ello conllevaría una mayor complejidad y menor estabilidad en la normatividad fiscal; por el contrario, los que están a favor de una cláusula general se encuentran conscientes de la menor certeza que dicha medida implicaría para los contribuyentes, pero apoyan tal medida aludiendo a que el sistema fiscal no incurriría en los costos que corresponden a un aumento de su complejidad.

#### **6. A manera de conclusión.**

El problema correspondiente al combate de las prácticas que cada administración tributaria puede llegar a considerar abusivas no es sencillo de resolver. Aunque en otras latitudes existen precedentes judiciales desde hace décadas, no están más cerca a la solución definitiva del problema.

Estos temas apenas comienzan a ser debatidos en México, pero seguramente darán lugar a múltiples procedimientos contenciosos, a raíz de las reformas efectuadas al artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor en 2008.

Existen diversas doctrinas judiciales que pueden ayudar a resolver estos casos, pero resulta importante saber distinguir entre ellas, y reconocer que se trata de posturas diversas, con repercusiones distintas dependiendo del caso que se plantee.

El debate sobre estas cuestiones no está acabado; es más, no se aprecia que la solución pueda darse en un futuro cercano. No obstante, debemos reconocer las experiencias internacionales que se han dado sobre estos temas, e intentar aprovecharlas en lo que resulten aplicables, y en lo que puedan ayudar para el mejor desarrollo del derecho mexicano, procurando salvaguardar los derechos de los causantes frente a las prácticas cuestionables de la autoridad fiscal o de legislador tributario, pero atendiendo también a la problemática inherente a la existencia innegable de estrategias que buscan disminuir la carga tributaria mediante operaciones simuladas, sin sustento económico, o que abusan de los formalismos jurídicos.