

Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales

El pasado 30 de abril, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicó a través de su página de Internet los nuevos Criterios Normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013, incluyendo la aprobación de un criterio relacionado con el ISR titulado: “Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto”

Recordemos que los criterios de interpretación establecidos por la Administración General Jurídica del SAT deberán ser seguidos por las demás unidades administrativas de ese órgano (aun cuando no vinculan a los contribuyentes). En este sentido resulta fundamental analizar su contenido



107



Lic. Karla Paola Flores,
Asociada

INTRODUCCIÓN

A partir del 1 de enero de 2008, las autoridades fiscales cuentan con una herramienta adicional para el combate a la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta (ISR).¹ Dicha herramienta, prevista en el artículo 213 de la LISR, faculta a las autoridades fiscales para determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, siempre y cuando se cumpla con las condiciones establecidas en dicho precepto. Cabe señalar que el texto literal del artículo 213 de la LISR deja dudas en cuanto al alcance e interpretación de la facultad en cuestión. Por otra parte, los documentos legislativos que le dieron origen tampoco aportan elementos suficientes para determinar su alcance. Además, al día de hoy no existen precedentes jurisdiccionales que interpreten dicha disposición para determinar su alcance y la forma en que deberá ser aplicada.

Sin embargo, el pasado 30 de abril el SAT publicó a través de su página de Internet el oficio número 600-04-02-2013-11156 de fecha 22 de abril de 2013, por medio del cual se dan a conocer los nuevos Criterios Normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013, incluyendo la aprobación de un criterio relacionado con el ISR titulado: "Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto".

Recordemos que los criterios de interpretación establecidos por la Administración General Jurídica del SAT, deberán ser seguidos por las demás unidades administrativas de ese órgano (aun cuando no vinculan a los contribuyentes). En este sentido resulta fundamental analizar su contenido.

TEXTO DEL CRITERIO NORMATIVO

De conformidad con el criterio normativo emitido por el SAT, la facultad para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales prevista en el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR, resulta aplicable respecto de los ingresos obtenidos en términos de cualquier Título

de la LISR, siempre y cuando dichos ingresos provengan de fuente de riqueza ubicada en México y se trate de operaciones celebradas entre partes relacionadas.

Para una mejor referencia, es conveniente transcribir el texto del criterio normativo en comentario:

00/2013/ISR Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

El artículo 213, décimo noveno párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 1 de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta.

En mi opinión, esta interpretación respecto del alcance material de la facultad prevista en el artículo 213 de la LISR es incorrecta por los argumentos que se desarrollan a continuación.

APLICACIÓN MATERIAL DE LA NORMA

Con el objeto de determinar respecto de qué operaciones pueden las autoridades declarar la simulación para efectos fiscales, es necesario citar el texto del párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR:

¹ Lo anterior, con motivo de la reforma aprobada a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), publicada en el DOF el 1 de octubre de 2007

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.

Como se desprende del párrafo transcrito, la facultad se aplicará: **(i)** para los efectos del Título VI “De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales”, y **(ii)** para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país. Además, para aplicar la facultad en ambos supuestos es necesario que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR.

A continuación se analizará con mayor detalle la aplicación material de la norma respecto de cada uno de los supuestos descritos en el párrafo anterior.

1. Aplicación de la norma para efectos del Título VI

La primera conclusión que deriva del texto literal del párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR, consiste en afirmar que la norma resulta aplicable a la totalidad del Título VI del citado ordenamiento, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR.

Lo anterior, toda vez que el párrafo citado establece que la disposición será aplicable: *Para los efectos de este Título...* abarcando en el supuesto de aplicación a los dos capítulos comprendidos en el mismo, a saber: **(i)** de los regímenes fiscales preferentes (Capítulo I); y **(ii)** de las empresas multinacionales (Capítulo II).

Al resultar clara la aplicación de la norma respecto de los ingresos obtenidos en términos del Título VI de la LISR, a continuación se analizará su aplicación respecto de los demás Títulos del citado ordenamiento.

2. Aplicación de la norma para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país

El párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR establece en su parte conducente que:

Para... la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales... siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de esta Ley...

Cabe señalar que no existe una definición en la LISR (ni en ningún otro ordenamiento fiscal) que establezca qué debe entenderse por “fuente de riqueza”. No obstante, al desarrollar este concepto, la doctrina ha señalado que este criterio de vinculación implica la sujeción a la potestad tributaria de un Estado ya no por nacionalidad o residencia, sino por la obtención de ingresos que se generan, provienen o tienen su causa en hechos o actos jurídicos cuya ejecución o efectos tienen lugar en un territorio o bajo la soberanía de dicho Estado.²

Ahora bien, en términos de la LISR están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales: **(i)** residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; **(ii)** residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente; y **(iii)** residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.³

Atendiendo al criterio de vinculación de fuente de riqueza antes mencionada, el Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional”

² Tron Pérez-Khün, Manuel E. *Régimen fiscal de los extranjeros en México*. Editorial Themis, México, 1994. Pág. 80

³ Artículo 1 de la LISR

de la LISR establece las reglas aplicables a los ingresos obtenidos por residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. En ese sentido, la facultad contenida en el artículo 213 de la LISR resulta aplicable a la determinación de los ingresos previstos en este Título.

Sin embargo, queda duda sobre la aplicación de la facultad en comento respecto de los demás Títulos de la LISR, pues en ellos las referencias al criterio de fuente de riqueza se realizan de forma expresa sólo respecto de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Con el objetivo de determinar el alcance de esta facultad respecto de los ingresos de fuente de riqueza en el país, dividiré su estudio refiriéndome por separado al Título V (al cual considero que resulta aplicable la facultad en comento) y a los demás Títulos de la LISR:

Ingresos provenientes de fuente de riqueza en México de conformidad con el Título V de la LISR

En términos de los artículos 1, fracción III y 179 de la LISR, los residentes en el extranjero se encuentran obligados al pago del impuesto en México cuando

perciban ingresos de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente o cuando, teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

Para tales efectos, las disposiciones que señalan la forma en la que deberán tributar los residentes en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior, se encuentran previstas en el Título V de la LISR. En términos generales, este Título establece lo siguiente: **(i)** el tipo de ingreso gravado; **(ii)** cuándo se considera que existe fuente de riqueza en el país, y **(iii)** cómo se paga el impuesto.

Toda vez que la facultad prevista en el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR es aplicable para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, es posible afirmar que las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, tratándose de los ingresos obtenidos en términos del Título V por las siguientes personas:

a) Residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, cuando los ingresos provengan de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.



b) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no sean atribuibles a éste.

Para que el ejercicio de la facultad sea posible será necesario que se trate de operaciones celebradas entre los sujetos descritos en los numerales anteriores y sus partes relacionadas en términos del artículo 215, de conformidad con lo previsto por el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR.

Ingresos provenientes de fuente de riqueza en México obtenidos de conformidad con otros Títulos de la LISR

Ahora corresponde analizar si dicha facultad también resulta aplicable respecto de ciertos ingresos obtenidos por contribuyentes de los Títulos II, III y IV de la LISR.

Para que la facultad resulte aplicable sería necesario que esos contribuyentes obtuvieran ingresos de fuente de riqueza en México derivados de la celebración de operaciones entre partes relacionadas.⁴ Para efectos de lo anterior, es necesario determinar si éstos efectivamente perciben ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

En términos de la fracción I del artículo 1 de la LISR, las personas físicas y morales residentes en México están obligadas al pago del impuesto respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Este alcance conocido como “renta mundial” adoptado por la LISR, reconoce implícitamente que los residentes pueden obtener ingresos tanto de fuente de riqueza ubicada en el extranjero como de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, pues de lo contrario, la expresión “cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan” no tendría sentido.

Cabe señalar que la LISR contiene diversas disposiciones que hacen referencia de manera expresa a ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, tales como los artículos 1, fracciones I y II; 6, párrafos séptimo, décimo primero, décimo segundo y décimo quinto; 15, fracción I; 58, primer

párrafo; 86, fracción III; 106, séptimo párrafo y 117, fracción III, inciso d) de la LISR. Estas disposiciones constituyen reglas especiales en las cuales el legislador consideró necesario diferenciar la fuente de procedencia del ingreso para establecer determinadas consecuencias de índole tributaria a éstos, por lo que es posible interpretar que en los demás casos nos encontramos frente a reglas que gravan ingresos provenientes de fuente de riqueza en México.

La consecuencia de esta interpretación sería aceptar que las personas físicas y morales residentes en México sí obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional; sin embargo, tendríamos que cuestionarnos ¿es esto suficiente para que les resulte aplicable la facultad prevista en el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR? En mi opinión no lo es.

El hecho de que los residentes en México queden obligados al pago del ISR por los ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional y de cualquier otra fuente, no es en sí mismo suficiente para concluir válidamente que la facultad prevista en el artículo 213 de la LISR alcanza a los contribuyentes de los Títulos II, III y IV respecto de los ingresos que no queden comprendidos en el Título VI de la LISR.

Los párrafos décimo noveno a vigésimo tercero de la LISR establecen una facultad extraordinaria en favor de la autoridad fiscal, a fin de que ésta cuente con mejores herramientas para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. En ese sentido, la referencia que hace el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR a los ingresos de fuente de riqueza en el país debe entenderse como una limitante al ejercicio de dicha facultad.

La determinación de ingresos de fuente de riqueza en México es definitoria sólo para efectos del Título V de la LISR, pues es precisamente ese criterio –la fuente de riqueza– el que establecerá si un residente en el extranjero tiene o no la obligación de contribuir al ISR en México.

En consecuencia, la facultad de comprobación extraordinaria que otorga el artículo 213 de la LISR encuentra sentido para verificar si el residente en el extranjero debía pagar o no, el ISR por los ingresos

⁴ En términos del artículo 215 de la LISR

obtenidos de fuente de riqueza en México; y en tal caso, para verificar si lo hizo en los términos que la LISR señala.

Tratándose de residentes en México, la definición de que la fuente de riqueza se ubique en territorio nacional o no, es irrelevante puesto que quedan gravados sobre su renta mundial. En tal sentido, la limitante al ejercicio de la facultad establecida en el párrafo décimo noveno del artículo 213 de la LISR carece de sentido para estos contribuyentes.

En efecto, la definición de procedencia de fuente de riqueza no determina el surgimiento o no de una obligación tributaria para los contribuyentes residentes en México; por tanto, tal limitante resulta incongruente con el régimen fiscal de los residentes en México.

Mas aún, no existiendo norma alguna que defina cuándo se está en presencia de un ingreso proveniente de fuente de riqueza en el país para los residentes en México, se estaría ante una imposibilidad para poder determinar con certeza si la autoridad está actuando dentro de los límites de su facultad o no respecto de este tipo de contribuyentes.

Por lo anterior, es claro que la limitante respecto de la determinación de ingresos de fuente de riqueza en el país, para el ejercicio de la facultad extraordinaria conferida en los párrafos décimo noveno a vigésimo tercero del artículo 213 de la LISR, hace imposible su ejercicio para efectos de los Títulos II, III y IV del citado ordenamiento.

Finalmente, no tendría sentido que la facultad operara para los residentes en México únicamente en la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, pero no para la determinación de los ingresos que dichos contribuyentes obtuvieran de

fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero. El hecho de que la autoridad no pudiese verificar el debido cumplimiento de la obligación fiscal de los residentes en México respecto de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, no tendría ninguna explicación lógica ni justificación alguna.

CONCLUSIÓN RESPECTO DE LA APLICACIÓN MATERIAL DE LA NORMA

Con base en las consideraciones desarrolladas en los apartados anteriores es posible concluir que la facultad otorgada a las autoridades fiscales para determinar la simulación de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, es aplicable tratándose de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR en los siguientes supuestos:

1. Para los efectos del Título VI,⁵ abarcando el Capítulo I “De los regímenes fiscales preferentes” y el Capítulo II “De las empresas multinacionales”.
2. Para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en México obtenidos por residentes en el extranjero en términos del Título V de la LISR.

En mi opinión, la facultad prevista en el artículo 213 de la LISR no alcanza a los contribuyentes de los Títulos II, III y IV respecto de los ingresos que no queden comprendidos en el Título VI de la LISR.

En ese sentido, considero poco atinado el criterio normativo emitido por el SAT, de conformidad con el cual las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de *cualquier* persona obligada al pago del ISR. •

⁵ Por ejemplo: tratándose de residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero