

Comentarios a la propuesta de norma antielusión

Considero necesario partir de un contexto breve de lo que son las normas antiabuso y su desarrollo en el Derecho Fiscal mexicano. Esto nos permitirá apreciar mejor la manera en que la disposición que se pretende adicionar se integra a nuestro ordenamiento, para finalmente comentar algunas apreciaciones e inquietudes

INTRODUCCIÓN

Como parte de una reforma eminentemente recaudatoria, se propone incluir un conjunto de normas que fortalezcan a las autoridades fiscales con el fin de mejorar su recaudación secundaria. Entre ellas, destaca la facultad que se pretende otorgar a la autoridad para combatir prácticas de elusión fiscal efectuadas por los contribuyentes. No obstante su gran relevancia, poco se ha hablado de esta facultad, por lo que en este artículo presento mis comentarios e inquietudes, a fin de advertir al



51



 NATERA

Lic. y C.P. Christian
R. Natera, Socio

lector sobre la forma en que la norma propuesta puede afectar a los contribuyentes.

Esta facultad está contenida en la 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, presentada por el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión el pasado 8 de septiembre, que propone la adición de los párrafos tercero y cuarto al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Para el análisis de la norma con que se pretende combatir la elusión fiscal, considero necesario partir de un contexto breve de lo que son las normas antiabuso y su desarrollo en el Derecho Fiscal mexicano. Esto nos permitirá apreciar mejor la manera en que la disposición que se pretende adicionar se integra a nuestro ordenamiento, para finalmente comentar algunas apreciaciones e inquietudes.

LAS NORMAS ANTIABUSO

Para no desviar este artículo hacia un análisis propio de la teoría y filosofía del Derecho, digamos sólo que este último busca regular la conducta y convivencia de los seres humanos a través un conjunto de normas que establecen ciertas consecuencias al actuar (o no actuar) de dichos seres.

Prevía identificación de las consecuencias que el conjunto de normas jurídicas establecen respecto de una actuación determinada, las personas ajustarán sus conductas según convenga a sus intereses. Procurarán realizar aquellas conductas que produzcan las consecuencias que les beneficien y evitarán realizar aquéllas cuyas consecuencias les puedan causar una afectación lesiva.

Conforme al propio orden jurídico, todo estará bien en la medida en que las conductas realizadas –o no realizadas– se ajusten perfectamente a los supuestos que la norma establece como condición para la generación de las respectivas consecuencias. Sin embargo, puede darse el caso de que, a fin de generar (o no generar) una determinada consecuencia, las personas realicen conductas de una forma atípica o inusualmente compleja, con el propósito de ubicarse en el supuesto previsto por la norma cuya consecuencia se desea producir o bien, para evitar

ubicarse en tal supuesto. Es en estos casos cuando surge el riesgo de un posible abuso por parte de las personas que realizan ese tipo de actuaciones.

Con el objetivo de evitar tal abuso, se incluyen en el sistema jurídico ciertas normas a las que podemos llamar “normas antiabuso”, que permiten a la autoridad impedir que los particulares se beneficien en forma abusiva de las consecuencias jurídicas que, en principio, no les correspondían.

Las normas antiabuso no son ninguna novedad en el Derecho. Existen desde hace muchos años y podemos encontrarlas en casi todas las ramas del Derecho. Desde luego, el Derecho Fiscal no es la excepción.

En el caso de México, el Derecho Fiscal establece un gran número de normas antiabuso de tipo especial, como pueden ser las reglas de capitalización insuficiente, las relativas a créditos respaldados, las de cambio de residencia fiscal, aquellas que limitan la transmisión de pérdidas fiscales en el caso de cambio de control de una persona moral, etcétera.

Sin embargo, la situación es diferente respecto de normas antiabuso de alcance general. Aunque normas de este tipo, también llamadas reglas generales antiabuso, operan desde hace décadas en varios países como una herramienta importante para el combate a conductas elusivas o evasivas de la obligación tributaria, México cuenta sólo con una norma de este tipo que le permite combatir, exclusivamente para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), los actos jurídicos simulados por los contribuyentes.

La facultad antisimulación en México

El 1 de enero de 2008 entraron en vigor los párrafos décimo noveno a vigésimo tercero del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), que facultan a la autoridad fiscal para determinar, sólo para efectos del ISR, la simulación de actos jurídicos.

De conformidad con el precepto citado, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades pueden determinar, sólo para efectos fiscales, la simulación de actos jurídicos, anulando con ello el acto simulado (con efectos limitados exclusivamente al ISR) y reconociendo la existencia del acto oculto y sus consecuencias en materia

del ISR. Cabe señalar que tal facultad sólo resulta aplicable: **(i)** para los efectos del Título VI “De los Regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales” de la LISR, y **(ii)** para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, siendo necesario en ambos supuestos que se trate de operaciones celebradas entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR.

A pesar de las limitantes que la propia norma establece para el uso de esta facultad, se trata de una regla general antiabuso, toda vez que su alcance no está limitado al abuso de una norma tributaria en específico.

Es importante aclarar que esta regla general antiabuso sólo puede utilizarse para combatir prácticas de evasión, mas no de elusión. En efecto, esta facultad sólo permite a la autoridad combatir en forma efectiva conductas ilícitas de los contribuyentes, consistentes en la simulación de actos jurídicos.

Finalmente, cabe aclarar que desde su aparición en 2008, la facultad prevista en el artículo 213 de la LISR ha sido escasamente aplicada, por lo que no se cuenta con información sobre los resultados derivados del uso de esa facultad que nos permitan evaluar objetivamente sus términos y alcance.

Sin embargo, a pesar de no contar con esa información, el Ejecutivo Federal está proponiendo dentro de la Reforma Hacendaria presentada el pasado 8 de septiembre, que se otorgue a la autoridad fiscal una nueva facultad para combatir prácticas presuntamente elusivas, mediante la adición de dos párrafos al artículo 5 del CFF, a través de los cuales se facultaría a la autoridad fiscal para que al detectar prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y que carezcan de racionalidad de negocios, pueda determinar la existencia de un crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

LA FACULTAD QUE SE PROPONE

La 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 presentada por

el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión el pasado 8 de septiembre, prevé la adición de los párrafos tercero y cuarto al artículo 5 del CFF, en los términos siguientes:

5. ...

...

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

A continuación comentaré algunos aspectos que considero relevantes en relación con la modificación propuesta.

¿Qué conducta se pretende combatir?

Aparentemente, mediante la norma propuesta se busca combatir ciertas prácticas de elusión fiscal que efectúen los contribuyentes. Esto se desprende del uso que en el propio texto se hace de la expresión “hecho imponible eludido”.

Actualmente, la legislación fiscal mexicana no establece qué debemos entender por elusión fiscal. Tampoco lo aclara la norma que se propone, por lo que habrá que acudir a otras fuentes para determinar el sentido y alcance de la elusión. Si bien la doctrina aborda el tema, actualmente no existe una definición, posición o conclusión unánime sobre lo que debe entenderse por “elusión fiscal”, y tampoco puede hablarse de un consenso por lo que hace a considerarla como una práctica estrictamente ilegal. No obstante, tomaré como referencia el siguiente concepto doctrinal amplio que define a la elusión fiscal como:

Aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria, por la que se trata de no realizar ese determinado presupuesto de hecho, realizando otro



distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta.¹

De esta definición, que parece ser congruente con el supuesto normativo que se propone, se desprenden dos posibles acepciones del concepto “elusión fiscal”:

1. La primera de ellas, a la que me referiré como “elusión lícita”, implica evitar, por medios lícitos e idóneos (y por tanto, no prohibidos por la ley), el nacimiento de la obligación tributaria, que de otro modo hubiera ocurrido al realizarse el presupuesto de hecho previsto en la ley.² Este tipo de elusión se funda en la condición previa de la licitud de los negocios jurídicos que se implementan, siempre realizados conforme a Derecho.³

2. Una segunda acepción de este concepto, a la que referiré como “elusión ilícita”, comprende aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas.

Esta acepción de elusión constituye un concepto comprensivo del fraude a la ley y del abuso del derecho.⁴

Aunque desde una perspectiva exclusivamente recaudatoria el efecto en las finanzas públicas puede ser el mismo, la doctrina reconoce una diferencia en cuanto a la gravedad o relevancia del fenómeno de la elusión por lo que hace a la calificación de la conducta desplegada por el contribuyente al diseñar su estructura u operación, al grado de atribuirle calificativos tan claramente diferenciadores como

¹ Rosembuj, Tulio. *El fraude a la Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. 2a. Edición, Madrid, Marcial Pons Ediciones, 1999. Pág. 98

² Tarantino, Jacinto R., cit. por Bochiardo, José C. *Revista de la Facultad, U. Nac. de Córdoba*. Pág. 40. Apud Tapia Tovar, José. *La evasión y la defraudación fiscal*. México, Tax Editores, 2003. Pág. 46

³ Rosembuj, Tulio, *Op. cit.*, Pág. 95

⁴ Cfr. Rosembuj, Tulio, *Op. cit.*, Págs. 102 y 103

“lícita” e “ilícita”. Sin embargo, la reforma propuesta no reconoce este tipo de diferencias.

Al respecto cabe señalar que, aunque de forma poco clara e imprecisa, en la exposición de motivos de la iniciativa se señala que la regla en comento tiene como finalidad el combate al fenómeno de la elusión fiscal por fraude a la ley, pudiéndose tratar de argumentar que la facultad debería enfocarse al combate de la elusión ilícita. Sin embargo, considero importante enfatizar que el texto que se propone no limita el supuesto normativo exclusivamente a casos de fraude a la ley.

Toda vez que la adición que se propone al artículo 5 del CFF no distingue entre las dos posibles acepciones del concepto, no nos sorprendería que, de ser aprobada en sus términos, la autoridad fiscal pretenda utilizarla tanto en casos de la elusión lícita como de la ilícita.

Inquietudes y comentarios sobre el alcance del supuesto normativo

Como se desprende de la simple lectura del texto, se pretende otorgar a la autoridad fiscal una nueva facultad de determinación de créditos fiscales.

De concedérsele esta facultad, la autoridad podrá determinar en contra de los contribuyentes un crédito fiscal por la supuesta actualización del hecho imponible que, tal como está previsto en la norma tributaria, no se actualizó debido a la forma en que el contribuyente realizó su operación.

En otras palabras, de otorgársele esta facultad, la autoridad fiscal podrá determinar créditos fiscales en contra del contribuyente por operaciones que éste en realidad no hizo.

Supuestamente debería tranquilizarnos que el uso de esta facultad no sería irrestricto, pues se establece como requisito *sine qua non* que la operación realizada por el contribuyente carezca de racionalidad de negocios. La propia norma que se propone establece que para estos efectos, se entenderá que una operación (o práctica) efectuada por el contribuyente no tiene razón de negocios cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distintos de un mero beneficio fiscal consistente en la elusión (del

hecho imponible), el diferimiento (de alguna carga fiscal) o la devolución (de alguna cantidad a favor del contribuyente).

Respecto del criterio de racionalidad de negocios de la operación que establece la norma, se aprecia que el mismo se limita a la identificación de una utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes, que sea distinto del beneficio fiscal en sí mismo.

Al respecto, es importante destacar que no todas las consideraciones que motivan la realización de una operación o práctica de negocios conllevan necesariamente una utilidad o beneficio económico cuantificable en términos monetarios que derive en forma directa e inmediata, y no por ello resultan menos ciertas, válidas y relevantes en el contexto de un negocio. Ejemplos como la mejora en la calidad o exigibilidad de un derecho, el posicionamiento o mantenimiento de una marca, el cuidado de la imagen y reputación, el manejo de crisis, la administración de riesgos, etcétera, son razones válidas y de peso para la elección de una determinada forma para efectuar las operaciones de los contribuyentes y sin embargo, a la luz del texto normativo que se propuso, esas consideraciones de negocios resultarían irrelevantes para evitar que la autoridad fiscal haga una determinación.

Tampoco es menor la preocupación respecto de quién hará la evaluación de la racionalidad de negocios. Esta evaluación queda a cargo de la autoridad fiscal, que además de tener un posible conflicto de interés por la presión de eficiencia recaudatoria, normalmente no tiene el conocimiento ni la experiencia que se requieren para efectuar una adecuada valoración de la racionalidad de negocios de la forma en que los contribuyentes realizan sus operaciones.

Prueba de esto es la gran cantidad de determinaciones efectuadas por la autoridad en las que rechazan deducciones por considerar que no son estrictamente indispensables cuando constituyen operaciones fundamentales para que los contribuyentes realicen sus operaciones, tal como se reconoce posteriormente por los órganos jurisdiccionales competentes.

Por lo que hace a los alcances de la facultad, se considera necesario mencionar que la exposición de

La facultad que se pretende incluir mediante la adición al artículo 5 del CFF de los párrafos tercero y cuarto en los términos propuestos, es una cuestión sumamente delicada y respecto de la cual poco se ha hablado en el contexto de la propuesta de Reforma Hacendaria.

motivos aparentemente deja entrever que para la determinación del crédito fiscal, la autoridad podría desconocer tanto la forma jurídica elegida por el contribuyente para efectuar la transacción, como los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida, cuando la operación no coincida con la realidad económica objetiva de la transacción, refiriéndose en forma poco clara a la aplicación de la doctrina de “prevalencia de la sustancia sobre la forma”.

Sin embargo, del texto propuesto no se desprende claramente un principio de sustancia económica sobre forma jurídica. De hecho, la inclusión de un principio de esta naturaleza en el ordenamiento fiscal es más amplio y complejo que la simple inclusión de una facultad como la que se propone, por lo que la reforma pretendida parece estar muy lejos de un principio así.

En cualquier caso, la falta de precisión y concordancia entre lo señalado en la exposición de motivos y el texto normativo realmente propuesto nos parece sumamente delicada, pues deja dudas sobre el alcance de la facultad que se pretende otorgar a la autoridad y, por tanto, lo que ésta pueda hacer con ella.

En principio, la norma establece una facultad de determinación de créditos fiscales. Según la jurisprudencia, normas de este tipo permiten a la autoridad el ejercicio de la facultad desde la entrada en vigor de la norma, inclusive respecto de ejercicios fiscales anteriores. Sobre este punto nada se indica en la propuesta de Reforma Hacendaria.

También debemos preguntarnos si al determinar un crédito fiscal conforme a la facultad que se propone, procedería la determinación de accesorios. Al respecto, no debemos olvidar que la determinación se haría respecto de una operación que los contribuyentes en realidad no hicieron, por lo que no es claro que se hubiesen dejado de pagar contribuciones o que se hubiese cometido alguna infracción.

En el mismo sentido, deberíamos cuestionarnos lo que una facultad como la que se propone incluir en el artículo 5 del CFF implica en relación con el principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales. Mediante el uso de una facultad así, la autoridad estaría determinando un crédito fiscal con base en una norma que estrictamente no corresponde al acto jurídico realmente celebrado por el contribuyente.

En este orden de ideas, podría decirse que la determinación del crédito fiscal deriva de una ficción jurídica, lo cual nos obliga a ir más allá del principio de aplicación estricta, para analizar la congruencia de la facultad propuesta con las garantías de legalidad y proporcionalidad tributarias previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

CONCLUSIONES

La facultad que se pretende incluir mediante la adición al artículo 5 del CFF de los párrafos tercero y cuarto en los términos propuestos, es una cuestión sumamente delicada y respecto de la cual poco se ha hablado en el contexto de la propuesta de Reforma Hacendaria.

No cabe duda de que es deseable combatir los abusos derivados de prácticas elusivas ilegales, pero ello de ninguna manera debe hacerse a costa de la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes. Medidas antiabuso que sean justas para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria siempre serán bienvenidas, pero en este caso es claro que la medida vulnera gravemente la seguridad y certeza jurídica del contribuyente, además de la posible afectación a sus garantías en materia tributaria.

Por el bien de los contribuyentes y de la propia autoridad, mucho hay aún que precisar y regular adecuadamente al respecto. •