

EXPEDIENTE: 1-V-A/2011

Asunto: *“Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas no sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES)”*

México, D.F., 31 de octubre de 2013

ANÁLISIS SISTÉMICO 10/2013 CON REQUERIMIENTO DE INFORME.

El criterio normativo 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”*, emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) contraviene los principios de estricto control de legalidad y de seguridad jurídica.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente las recomendaciones que procedan, conforme a lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 72, 73, 75 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Lineamientos) publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011; así como el 5º, apartado B, fracción I y 25, fracciones I, III, X, XXII, XXV y XXVI del Estatuto Orgánico de este Organismo Público Descentralizado, publicado el 3 de abril de 2013 en el mismo medio oficial. En el caso a estudio se ha detectado la existencia de un problema sistémico, para lo cual se aperturó el expediente citado al rubro.

ANÁLISIS

A partir del año 2008, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)¹ dotó a la autoridad tributaria de facultades para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales. Esta facultad se encuentra prevista en el **artículo 213, párrafo décimo noveno de la LISR**², el cual a su vez está contenido en el Título VI denominado: “De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales”.

El precepto aludido dispone que para efectos de dicho Título y la determinación de ingresos cuya fuente de riqueza se ubique en el país, las autoridades fiscales podrán determinar la simulación de actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas, en términos del artículo 215 de la LISR³. Conforme al numeral mencionado, la

¹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007, mediante el *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el subsidio para el Empleo*.

² Artículo 213 LISR. “Para los efectos de este capítulo...

(...)

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 la 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.

(...)” (Énfasis añadido).

³ Artículo 215 LISR. “Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

(...)

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

(...)” (Énfasis añadido).

facultad de la autoridad fiscal para determinar esta simulación se encuentra supeditada a ciertos requisitos, tales como: i) que los contribuyentes se encuentren sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES); ii) que los ingresos provengan de fuente de riqueza ubicada en el país; iii) que sea con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, iv) que sea para efectos fiscales, v) que se trate de partes relacionadas.

Al respecto, resulta de particular relevancia lo regulado en la primera parte del párrafo y precepto en estudio, pues de manera expresa señala: *“Para los efectos de este Título...”*, lo cual a consideración de este Organismo Defensor de los derechos de los contribuyentes, significa que la determinación de simulación de actos jurídicos está acotada a los contribuyentes que se encuentren sujetos a REFIPRES, pues son los regulados en el Título en cuestión, tal y como lo confirma el contenido del diverso artículo 212 del propio Título VI, Capítulo I (De los Regímenes Fiscales Preferentes), al disponer: *“Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes...”* (Resaltado añadido), además deberá tratarse de operaciones entre partes relacionadas, ello en términos del artículo 215 de la LISR, pues el décimo noveno párrafo que es objeto de análisis, así lo establece expresamente.

En términos de lo anterior, tenemos que la facultad conferida a la autoridad fiscal para determinar la simulación de actos jurídicos aplica para los contribuyentes que tributan bajo lo dispuesto por el Título VI de la LISR, es decir, a los que se encuentran sujetos a REFIPRES, sean partes relacionadas y obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

No obstante lo anterior, el SAT emitió el criterio normativo 00/2013/ISR, bajo el rubro: *“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”*⁴. Este criterio fue dado a conocer a través del oficio número 600-04-02-2013-1156⁵, de fecha 22 de abril de 2013, publicado en la página oficial de ese Organismo desconcentrado.

⁴ Criterio “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”.

⁵ Visible en: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/criterios_normativos/default.asp

A la luz de este criterio, la autoridad fiscal interpreta que conforme al artículo 1º de la LISR⁶ podrá determinar la simulación de actos jurídicos de cualquier persona obligada al pago del impuesto sobre la renta, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas y los ingresos provengan de fuente de riqueza en el país.

La interpretación que en este criterio hace la autoridad fiscal, resulta a juicio de este *Ombudsman* fiscal, contraria al principio de estricto control de legalidad y seguridad jurídica tutelados por diversas disposiciones legales que van desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículos 14 y 16)⁷ hasta el propio Código Fiscal de la Federación (Artículo 5º)⁸. En efecto, **el criterio de referencia pretende aplicar la facultad para determinar la simulación de actos jurídicos, por simple analogía**, a cualquier ingreso procedente de fuente de riqueza en el país, que obtengan los contribuyentes que sean partes relacionadas, con independencia al régimen en el que tributen; siendo que en la especie, claramente la disposición a estudio está dirigida únicamente a los contribuyentes que tributen en el Título VI de la LISR, es decir, a los que se encuentran sujetos a REFIPRES, que sean partes relacionadas y cuyos ingresos provengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

En este sentido, se considera que independientemente de que en el criterio se establezca la condicionante de que se trate de operaciones entre partes relacionadas, el hecho de que el artículo 1º de la LISR disponga que las personas físicas y las morales estén obligadas al pago del impuesto sobre la renta; ello no resulta suficiente para que la facultad de determinar la simulación de actos jurídicos alcance al resto de los contribuyentes que no se encuentren afectos a tributar en el Título VI de la LISR.

⁶ **Artículo 1. LISR.** “Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los 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”.

⁷ **Artículo 14. CPEUM.** “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”.

Artículo 16. CPEUM. “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(...)”

⁸ **Artículo 5 CFF.** “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta...”

En opinión de este Organismo defensor de los derechos de los contribuyentes, la atribución de la autoridad para determinar la simulación de actos jurídicos en aquéllos contribuyentes sujetos a REFIPRES, que sean partes relacionadas y obtengan ingresos de fuente de riqueza en el país, resulta comprensible en virtud de la propia naturaleza de éstos. Sin embargo, no se debe perder de vista que la intención del legislador no fue revestir de esta facultad a la autoridad tratándose de otros regímenes fiscales pues, en tal caso, la disposición se hubiera insertado en el Título I (Disposiciones Generales) o bien, en cada Título al que hubiera pretendido aplicar.

A mayor abundamiento, debe destacarse que los antecedentes legislativos que dieron origen a la disposición legal que se analiza -misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007-, no se desprenden las razones y/o motivos que orillaron, por un parte al titular del ejecutivo federal a proponer esta atribución y, por la otra, a los integrantes del poder legislativo federal a aprobarla; sin embargo, dicha atribución puede ser comprensible ya que en la práctica es claro que el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales nacionales se dificulta cuando solicitan información a sus similares de las entidades que son consideradas REFIPRES; de ahí que se le haya dotado a la autoridad de la facultad de determinar la simulación de actos para efectos fiscales entre empresas que son partes relacionadas y que realizan operaciones en regímenes fiscales preferentes, lo que no se justifica en operaciones dentro de territorio nacional, toda vez que la autoridad cuenta con las facultades legales para llevar a cabo sus actos de fiscalización.

Por ende, se puede deducir que el hecho de que la autoridad fiscal -con apoyo en este criterio normativo- pretenda ejercer una atribución dirigida específicamente a evitar la evasión fiscal de aquéllos contribuyentes que se encuentren sujetos a REFIPRES, que sean partes relacionadas y que sus ingresos provengan de fuente de riqueza en territorio nacional, a otros que no están en dichas condiciones, genera inseguridad jurídica y una extralimitación, en perjuicio de los pagadores de impuestos, de esta atribución, toda vez los sujetos pasivos deben conocer exactamente cuáles son los límites de la actuación de la autoridad.

Afín a esta opinión, se encuentra el criterio sustentado por la Primera Sala de nuestro máximo Tribunal⁹ que señala medularmente que el principio de seguridad jurídica en materia tributaria,

⁹ **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. **En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.** Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, **las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso;** la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, participe de las características de todo ordenamiento

consiste, entre otros, en la interdicción a la arbitrariedad o prohibición del exceso. En apego a este criterio, si la autoridad fiscal aplica una disposición que va dirigida a un sector específico de contribuyentes a otros que no están bajo el supuesto de la norma, se actualiza un exceso en las facultades que le fueron conferidas.

Se advierte entonces, que el criterio emitido por el SAT es contrario a la interpretación *pro persona* que mandata el artículo 1º Constitucional -vigente a partir del 11 de junio de 2011-, el cual establece que las normas relativas a derechos humanos deben interpretarse conforme a lo previsto en la propia Constitución General y en los tratados internacionales de la materia suscritos por el Estado mexicano, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, como también resulta contrario al Criterio Normativo **20/2013/CTN/CS-SPDC** emitido por este Organismo bajo el siguiente rubro y texto:

“INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS. DEBE PRIVILEGIAR EL ESPÍRITU DE LA LEY. *La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia firme, LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, que si bien el referido precepto dispone que son de aplicación estricta las normas que establecen cargas a los particulares, así como aquéllas que prevén excepciones a las mismas, ello no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, o se genere incertidumbre sobre su significado. Ahora, si bien la ciencia jurídica prevé diversos métodos de interpretación como pueden ser el sistemático, histórico, dinámico, etc., para esta Procuraduría resulta especialmente valioso privilegiar el método de interpretación de la Ley que atiende a su espíritu, pues así, además de tomar en cuenta la voluntad de su creador, la aplicación de la norma derivará de una interpretación que atienda, precisamente, al sentido o fin perseguido por esa norma o disposición legal”.*

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria que, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y aplicando e interpretando las disposiciones fiscales como más favorezcan a los particulares, deje sin efectos el criterio normativo 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”*; a fin de que se cumpla con la interpretación *pro persona* de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos

jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de seguridad a través del Derecho.(Énfasis añadido).

Tesis Jurisprudencial, emitida en la décima época por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437

contenida en el mencionado precepto constitucional y observe la obligación que tienen todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, en el ámbito de sus respectivas competencias, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 33, segundo párrafo, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese por oficio a los **Administradores Generales Jurídico, de Grandes Contribuyentes, de Servicios al Contribuyente y de Auditoría Fiscal Federal**, todos del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del presente análisis sistémico, el que reviste el carácter de Acuerdo de Calificación de la propia problemática, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales -siguientes a que surta efectos la notificación del presente acuerdo- manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en el artículo 25, fracciones I, V, VIII, XXII, XXVI y XXVIII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2013, firma el Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome