

Anexo 5

Regla general “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

El presente comunicado se refiere al contenido de un nuevo artículo 5-A que se adiciona al Código Fiscal de la Federación, que se va a conocer como la “Cláusula Anti-Abuso”, reforma promovida por la OCDE, y que entrará en vigor el 1º. de enero de 2020.

Introducción.

No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar.

Nos explican que la introducción de reglas generales anti-abuso es una práctica común a nivel internacional y acompañan algunos ejemplos de los que ya la han adoptado.

Comentan que entre los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo, se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica¹.

La reforma pretende atacar los esquemas de evasión y elusión fiscal. *Se entiende por evasión fiscal “El uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcial el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”; y por elusión fiscal “Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra”.*

Dentro de los argumentos que soportan la Iniciativa de Reformas, las autoridades mencionan:

En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica.

Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos.

Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general anti-abuso para México tenía que incluir dos elementos:

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
- Que esto genere un beneficio fiscal.

¹ Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

En cuanto a los CRITERIOS EXPRESADOS en los tribunales, la iniciativa incluye distintas sentencias que se han dado últimamente y que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes:

“NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa...Las normas anti-abuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar...éstas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad.”

Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019, Tomo IV, P. 2832.

“FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente...las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.”

Tesis: I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019.

“RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores...por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.”

Tesis VIII-P-1aS-217, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, N. 16, noviembre de 2017.

Puntos principales.

La reforma aprobada por el Congreso, y que se incluye en el Artículo 5-A del Código Fiscal de La Federación, consiste en:

- Se van a recharacterizar los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal:
 - a) Se busca llevar los efectos de estas operaciones a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o

b) Se considerarán inexistentes cuando este último no exista.

- Se presume, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.
- La recaracterización o inexistencias señaladas sólo tendrán efectos fiscales.
- Se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal.
- Para lo anterior se aclara que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico.
- La aplicación de la Cláusula Anti-Abuso siempre será producto de un acto de autoridad.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.

Como ejemplos citan: Los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se especifica la actuación de la autoridad fiscal para determinar este tipo de actos, lo cual lo hará en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Se especifica también la forma en que el contribuyente puede defenderse de lo anterior.

Descripción de la cláusula anti-abuso (Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación).

Por su importancia, acompañamos a continuación el contenido de la cláusula anti-abuso, la cual la hemos complementado con breves comentarios de nuestra parte.

DEFINICIÓN CLÁUSULA ANTIABUSO

Artículo 5^o-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Comentarios: Es la parte relevante del Artículo, menciona la recaracterización de los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios.

PRESUNCIÓN DE LA AUTORIDAD PARA APLICARLA.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del Artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del Artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el Artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los

plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Comentarios: La aplicación de la cláusula anti-abuso sólo se origina por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Se obliga a la autoridad a dar a conocer al contribuyente dicha situación en la última acta parcial.

El contribuyente conserva la posibilidad de manifestar en ese momento lo que a su derecho convenga para poder desestimar los actos de la autoridad.

ÓRGANO COLEGIADO QUE DEBE CALIFICARLA.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este Artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Comentarios: la aplicación de la cláusula anti-abuso estará sujeta a la opinión de un organismo colegiado antes de su presentación al contribuyente.

PRESUNCIÓN DE LA NO EXISTENCIA DE UNA RAZÓN DE NEGOCIOS.

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Comentarios: Se define la NO EXISTENCIA de la razón de negocios del acto jurídico, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.

DEFINICIÓN DE BENEFICIOS FISCALES.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Comentarios: Se define el concepto de beneficios fiscales, el cual es amplio: Cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, y se dan ejemplos de ellos.

DEFINICIÓN BENEFICIO ECONÓMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

Comentarios: Se define el concepto de beneficio económico y se dan elementos para su cuantificación.

APLICACIÓN EXPRESIÓN “RAZÓN DE NEGOCIOS”

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Comentarios: Se aclara que la razón de negocios de una operación no necesariamente conlleva un beneficio económico, como ejemplo, podemos citar las reestructuras accionarias, cuyo fin, más que económico es administrativo.

Se aclara que los efectos fiscales generados en el artículo EN NINGÚN CASO generen consecuencias penales.

Otros puntos a considerar.

La reforma se complementa con modificaciones a un par de artículos relativos a la duración de las revisiones fiscales, las cuales son:

Artículo 46-A. Plazo para concluir las Visitas Domiciliarias.

El plazo máximo para concluir las vistas domiciliarias, según este artículo, no debe exceder de 12 meses. Sin embargo, se agrega ahora al mismo la fracción VII, indicando que en los casos en los cuales la autoridad solicita la opinión favorable del órgano colegiado al que se refiere el Artículo 5-A que estamos comentando, el plazo de la visita se extiende hasta que dicho órgano colegiado emita la opinión solicitada, aclarando que dicha suspensión no podrá exceder de dos meses.

Artículo 53-B Plazo para realizar las revisiones electrónicas.

Este artículo señala que las revisiones electrónicas deberán concluir en un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, sin embargo, se suspende el plazo en diversos casos indicados en el artículo, entre los cuales ahora se incluye la cláusula anti-abuso. señalada en el Artículo 46-A.

Comentario final.

La reforma 2020 incluye un Artículo, el 113 Bis del Código Fiscal de la Federación², con algunos puntos coincidentes con el Artículo 5-A, por ejemplo, ambos provienen de actos de la autoridad y atacan las operaciones simuladas. Sin embargo, hay una diferencia primordial entre ambos: El Artículo 5-A no genera consecuencias penales, en tanto que el Artículo 113 Bis si lo hace.

Diciembre 2019.

² La reforma al Artículo 113 Bis se puede consultar en la circular (36/DGA/2019) donde se analiza el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, de fecha 22 de noviembre de 2019.