

QUE REFORMA EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A CARGO DE LA DIPUTADA MINERVA HERNÁNDEZ RAMOS, DEL GRUPO PARLAMENTARIO DEL PAN

La que suscribe, Minerva Hernández Ramos, diputada federal de la LXIII Legislatura al honorable Congreso de la Unión e integrante del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 6, numeral 1, fracción I, 76, numeral 1, fracción II, 77, numeral 1 y 78 del Reglamento de la Cámara de Diputados, somete a la consideración de esta soberanía, la presente iniciativa con proyecto de decreto, por el que se adicionan los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o., del capítulo I del Título Primero “Disposiciones Generales” del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer una cláusula general antielusión¹, al tenor del siguiente

I. Planteamiento del problema

En el estudio “Evasión y equidad en América Latina”² la Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Cepal, señaló que los países de América Latina tributan poco y mal, que se caracterizan por tener una baja presión tributaria, una estructura sesgada hacia impuestos regresivos y tasas de evasión y elusión fiscal bastante elevadas, lo que en consideración de la Cepal restringe la posibilidad de instrumentar políticas fiscales redistributivas.

En efecto, todos los sistemas impositivos tienen un diseño que, teóricamente, persigue la redistribución de la riqueza; lamentablemente, en la práctica, los elevados niveles de evasión, elusión y morosidad modifican el impacto distributivo de tal forma que se incumplen los objetivos deseados de equidad tributaria horizontal y vertical pues, en el primer caso, individuos con la misma capacidad de pago no afrontarán la misma carga tributaria mientras que –en el segundo caso– personas con mayor capacidad contributiva tendrán más oportunidades de acceder a estrategias de evasión y elusión fiscal.

Mientras que la evasión fiscal se asocia a una violación o incumplimiento de los preceptos legales (conducta tipificada como delito de defraudación fiscal en el ordenamiento jurídico mexicano conforme a lo establecido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) la elusión fiscal, en contraste, implica el empleo de artificios indirectos para evitar el correcto cumplimiento de las normas tributarias,³ o dicho de otra manera, consiste en utilizar interpretaciones dudosas de los preceptos legales o aprovechar huecos o lagunas en las disposiciones fiscales con el propósito de reducir el pago de las contribuciones.⁴

Precisamente por ello, César García Novoa ha descrito⁵ a la elusión fiscal como una búsqueda por medio de instrumentos lícitos –ya sea a través del uso de formas jurídicas o de formas de negocios que representen una menor carga tributaria– con el propósito de evitar el tributo, de minimizar su incidencia o la reducción del mismo, actividades que se califican como de uso abusivo pues artificialmente disminuyen el ingreso de los gobiernos así como de las instituciones de seguridad social, lo que tiene por consecuencia disminuir sensiblemente las posibilidades de hacer frente a las necesidades y compromisos del gasto público, en perjuicio de los mexicanos.

Se ha identificado el costo de oportunidad derivado de la evasión fiscal; se estima que en los países desarrollados oscila entre el 5 por ciento y 15 por ciento de recaudación potencial, mientras que en los países en desarrollo supera a 30 por ciento y es inversamente proporcional al ingreso por habitante.⁶ En el caso de México, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales, se estima que la evasión fiscal asciende a 40 por ciento del potencial del impuesto, lo que se traduce en una tasa que oscila entre 1.64 por ciento y 1.9 por ciento del producto interno bruto, PIB.⁷

Sin embargo, toda vez que la elusión fiscal está condicionada a la existencia de áreas de oportunidad que permiten explotar los huecos y lagunas de las disposiciones fiscales⁸, se entiende que la misma se lleva a cabo mediante mecanismos de planeación que no se encuentran restringidos por la ley⁹, por lo que no ha sido posible cuantificar sus efectos en las finanzas públicas mexicanas.

No obstante, como lo señala el tributarista alemán Heinrich Wilhelm Kruse, la libertad de acción del individuo no es tan amplia para pretender que, con actos no permitidos, pueda evitar el nacimiento de la obligación legislativamente prevista. **La ley tributaria no puede ser eludida por el abuso de las formas jurídicas permitidas por el derecho.**¹⁰

Es por ello que esta soberanía debe establecer las disposiciones jurídicas suficientes a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mexicanos, en atención al deber de solidaridad que las sustenta, para que a través de la recaudación conforme a la capacidad contributiva de los gobernados, puedan satisfacerse las necesidades colectivas.

II. Argumentos que sustenten la presente iniciativa

De conformidad con lo establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, siendo definido este concepto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, SCJN, como la satisfacción de las necesidades colectivas y sociales,¹¹ es decir, que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas e individuales, sino aquellas de interés colectivo, comunitario, social y público que establece la Ley Suprema.¹²

Asimismo, el máximo tribunal ha definido¹³ que el sistema tributario debe tener como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de las necesidades básicas de la comunidad –cumpliendo para ello con los principios de justicia fiscal– con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados en la Carta Magna.

En consecuencia, la SCJN ha señalado que la obligación de contribuir al gasto público tiene una trascendencia mayúscula, pues va más allá de la simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, esto es, la promoción del desarrollo social (encauzada hacia el mejoramiento económico y social de la población) y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de la manera más justa; por lo que **la obligación de contribuir al gasto público es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.**

Dentro de este contexto, no puede permitirse la realización de actos que en apariencia cumplen con los requisitos de legalidad cuando la sustancia de los mismos sea contraria al derecho; tal como sucede a través de figuras jurídicas como el fraude a la ley, la simulación y el abuso del derecho,¹⁴ que son utilizadas como medios de elusión fiscal, pues una función esencial del derecho tributario consiste en prevenir los comportamientos elusivos de la norma tributaria.¹⁵

En efecto, tal como lo expuso la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, TFJFA, en octubre de 2009, la interpretación de las normas fiscales no puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho, pues “...se llegaría al extremo de permitir a los particulares, so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido...”¹⁶

Al respecto es importante destacar que, en el pasado, ya se había intentado regular este tipo de situaciones. Por ejemplo, en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma al Código Fiscal de la Federación que fue enviada por el expresidente Vicente Fox Quesada a la Cámara de Diputados en septiembre de 2005,¹⁷ a través de la cual se pretendió incorporar el principio de “preeminencia del fondo sobre la forma” en las disposiciones fiscales, se argumentó que obedecía a “...la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo (...) con el propósito de evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de las normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o

disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal...”.

En el mismo sentido, en la exposición de motivos las reformas propuestas en septiembre de 2013 por el presidente Enrique Peña Nieto,¹⁸ a efecto de incorporar una cláusula antielusión en el Código Fiscal de la Federación, se reconoció que si bien la aplicación estricta de las disposiciones fiscales surgió como un principio protector de certidumbre jurídica que impedía la aplicación de normas tributarias por analogía, mayoría de razón, costumbre o criterios generales, lo cierto es que “...no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en dónde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia...”.

Si partimos de base de que, al prescribir la hipótesis normativa, la ley tributaria sustantiva conceptualmente establece, reconoce o recoge situaciones jurídicas o de hecho que son determinantes para configurar una obligación fiscal, en estos casos la interpretación jurídica consistirá en decidir si es que hay o no una conexión, correlación o coincidencia entre la norma y la conducta;¹⁹ por esta razón, en la interpretación de las normas tributarias, debe atenderse incluso a la naturaleza económica de los fenómenos que se prevén, más allá de expresiones literales o enunciados formales;²⁰ razonamiento que ya había sido expuesto desde la década de los setentas por la Segunda Sala de la SCJN al señalar que en materia fiscal “...el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas...”²¹

A mayor abundamiento, **la necesidad de contar con una cláusula antielusión en las disposiciones jurídicas fiscales se evidencia al analizar los criterios que recientemente han sostenido los Tribunales de la Federación al determinar si es que la esencia económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes verdaderamente coincide con la forma elegida para tales efectos;** tal como sucedió con el criterio expuesto en abril de 2009 por la Primera Sala de la SCJN en la tesis de rubro “**Causación de las contribuciones. La carga de la prueba de que un acto, hecho o negocio jurídico es artificioso recae en quien hace la afirmación correspondiente**”²², así como en el criterio expuesto en abril de 2013 por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, TFJFA, y que lleva por rubro “**Impuesto sobre la renta. La autoridad fiscalizadora puede ignorar la caracterización de la operación formalmente realizada entre partes relacionadas y recaracterizarla de acuerdo con su sustancia económica.**”²³

Aunado a lo anterior, es preciso considerar que nuestro país ha adoptado algunas normas especiales antielusión,²⁴ como las relativas a la obligación de determinar a valores de mercado los precios o contraprestaciones de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, así como las reglas de capitalización delgada –que limitan la deducción de intereses al cumplimiento de cierto margen entre las deudas contratadas y el capital de la empresa.

Asimismo, se ha considerado²⁵ que el artículo 213 de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) es la primera norma antielusión existente en el derecho fiscal mexicano –cuyo contenido se mantiene en el artículo 177 de la LISR en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2014– pues se facultó a las autoridades fiscales para que, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, pudieran determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales y siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

La importancia y necesidad de que en nuestro orden jurídico se establezca una cláusula general antielusión en materia fiscal, se advierte también del Plan Estratégico 2014-2018²⁶ del Servicio de Administración Tributaria, en que el Gobierno Federal ha señalado como parte de sus objetivos estratégicos, los siguientes:

- El fortalecimiento de la capacidad de detección oportuna de prácticas ilegales, indicando que es deseable contar con personal especializado en esquemas de evasión y prácticas elusorias; y

- La reacción inmediata en actos de control para salvaguardar el interés fiscal, pues se espera que la autoridad actúe pronta y oportunamente ante la detección de incumplimientos, prácticas elusorias o defraudatorias.

En este sentido, procurando un sano equilibrio entre proveer a la administración tributaria de los elementos normativos que le permitan cumplir con los objetivos estratégicos antes señalados y el respeto irrestricto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, es evidente que la aplicación al caso concreto de la cláusula general antielusión propuesta quedará sujeta a los controles de legalidad y constitucionalidad vigentes, mismos que son aplicables a todos los demás actos de la autoridad administrativa.

Por lo tanto, se propone adicionar los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación a efecto de establecer una cláusula general antielusión en la que se señale que se comete fraude a la ley cuando se realicen situaciones jurídicas o de hecho con el objetivo de eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, al amparo o cobertura de normas emitidas con una finalidad distinta, señalándose que en estos casos serán aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir.

III. Fundamento legal

A esta iniciativa le son aplicables diversas disposiciones contenidas en los marcos jurídicos siguientes:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.

IV. Denominación del proyecto de ley o decreto

Iniciativa con proyecto de decreto por el que adicionan los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o., del capítulo I del Título Primero “Disposiciones Generales” del Código Fiscal de la Federación.

V. Ordenamientos a modificar

- Código Fiscal de la Federación.

La finalidad de esta iniciativa tiene como propósito:

- 1) Establecer una norma general antielusión.
- 2) Incluir dentro de las disposiciones generales del derecho fiscal mexicano los elementos que permitan afrontar aquellas conductas abusivas de los contribuyentes que tengan como finalidad disminuir sus cargas fiscales.

En tal virtud, la presente iniciativa **no causa impacto presupuestario alguno.**

Por lo expuesto, se presenta a esta soberanía la siguiente iniciativa con proyecto de decreto por el que se adicionan los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o., del capítulo I del Título Primero “Disposiciones Generales” del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer una cláusula general antielusión.

VI. Texto normativo propuesto

Artículo Único. Se **adicionan** los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, para quedar como siguen:

Código Fiscal de la Federación

Artículo 5o. ...

...

Los supuestos y consecuencias previstos en las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas mantendrán plena vigencia ante aquellas situaciones jurídicas o de hecho que, habiendo sido realizadas al amparo o cobertura de normas jurídicas emitidas con una finalidad distinta, persigan como resultado eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, entendiéndose que son ejecutados en fraude a la ley.

A las situaciones jurídicas o de hecho ejecutadas en fraude a las leyes fiscales vigentes les serán aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir.

Transitorio

Único. El presente decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Notas

1 Tanto el abuso del derecho como el fraude a la ley pueden ser utilizados para realizar la elusión y las cláusulas no deben ser antiabuso o antifraude sino antielusivas. Kruse, Heinrich Wilhelm, “El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión”, en Amatucci, Andrea (director) *Tratado de derecho tributario*, Tomo Segundo, Temis, Colombia, 2001, páginas 589-607.

2 Jiménez, Juan Pablo, Gómez Sabaini, Juan Carlos y Podestá, Andrea (Compiladores), *Evasión y equidad en América Latina*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2010.

3 Ruiz Toledano, José Ignacio, *El fraude a la ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Editorial CISS, Valencia, España, pp. 24 a 27.

4 Aguayo Téllez, Ernesto, Arteaga García, Julio César, Bedoy Varela, Bricelda, Caamal Olvera, Cynthia, Pérez Valtier, Marco y Rangel González, Javier, *Evasión en el pago del impuesto sobre la renta sobre nóminas a través de terceros*, Centro de Investigaciones Económicas de la Universidad Autónoma de Nuevo León, Nuevo León, 2011.

5 García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2004, pp. 99.

6 Espada Tejedor, María Victoria, “Evasión y gasto tributario en América Latina”, ponencia dictada en el *Primer Curso Internacional de Políticas Macroeconómicas y Finanzas Públicas*, Santiago de Chile, 7 al 18 de noviembre de 2005.

7 Bergman, Marcelo, Carreón Rodríguez, Víctor, Hernández Trillo, Fausto, *Evasión fiscal del impuesto sobre la renta de personas morales*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, México, 2005.

8 Aguayo Téllez, Ernesto, y otros de la cita anterior.

9 Bergman, Marcelo, y otros de la cita anterior.

10 Kruse, Heinrich Wilhelm, cita anterior.

11 Tesis Aislada 2a. IX/2005, visible en la página 605 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005.

12 Tesis de Jurisprudencia P./J. 15/2009, visible a página 1116 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009.

13 En adelante se sigue el razonamiento contenido en la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 65/2009, visible a página 284 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, julio de 2009.

14 Barrera Fernández, Alejandro, “Prácticas abusivas en materia fiscal”, documento entregado por el autor a alumnos de la Maestría en Derecho Fiscal de la Universidad Panamericana en septiembre de 2005.

15 Kruse, Heinrich Wilhelm, cita anterior.

16 Revista del TFJFA, Sexta Época, Año III, No. 25, enero de 2010, p. 247.

17 Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1836-C, miércoles 7 de septiembre de 2005.

18 Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857, domingo 8 de septiembre de 2013.

19 Tesis Aislada I.4o.A.702 A, visible a página 3001 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010.

20 Tesis Aislada I.4o.A.703 A, visible a página 3001 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, marzo de 2010.

21 Tesis Aislada visible a página 31 del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 82, Tercera Parte.

22 Tesis Aislada 1a. XLVII/2009, visible a página 577 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009.

23 Tesis aprobada en sesión del 16 de abril de 2013 y publicada en la Revista TFJFA, Séptima Época, Año III, No. 19, abril 2013, p. 732.

24 Ramírez Figueroa, Enrique y Morales Rodríguez, Nora, “Sustancia sobre forma” en Pérez Robles, Arturo (Coordinador), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, IFA Grupo Mexicano, Themis, México, 2011.

25 Ídem. Sin embargo, hay opiniones en contra, por ejemplo Roa Jacobo, Juan Carlos, “Fraude a la Ley” en Pérez Robles, Arturo (Coordinador), cita anterior.

26 http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t4/Plan_Estrategico.pdf

Salón de sesiones del Palacio Legislativo de San Lázaro, a 12 de abril de 2016.

Diputada Minerva Hernández Ramos (rúbrica)