

Posibles conflictos constitucionales que pueden llegar a darse si se aprueba la propuesta de reforma al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación con la denominada “cláusula anti-elusión”.

Por Jesús Eduardo González

Nota previa: Las presentes opiniones son vertidas con el único afán de evidenciar los posibles conflictos constitucionales y prácticos que conllevaría la reforma al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en los términos de lo propuesto por el Ejecutivo Federal en septiembre de 2013. Sin que lo anterior implique alguna apología hacia prácticas carentes de ética que a través de acciones ficticias o maquinadas resulten en una contradicción al sentido original de la ley, dando como consecuencia un perjuicio al fisco federal, y de manera indirecta, a todos los contribuyentes que pagan de manera debida.

Con la propuesta realizada por el Ejecutivo Federal de adicionar dos párrafos al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es que se pretende dotar a la autoridad fiscal las herramientas y facultades necesarias para ir en contra de aquellos contribuyentes que realicen actos que carecen de una razón de negocios y por lo tanto, las consecuencias que generaron no fueron gravadas, a pesar de que sí debieron serlo, procediendo entonces a determinar la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido¹.

Por lo cual, es que se propone adicionar dos párrafos al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán

¹ Argumentos planteados 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, consultable en http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/03_liva.pdf

supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

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.

(Énfasis añadido)

Así las cosas, según la exposición de motivos plasmada por el Ejecutivo Federal, dicha adición de los dos párrafos al artículo que nos ocupa, no se opondría al principio de aplicación estricta de la ley fiscal, contenido en el primer párrafo del artículo mencionado, sino que se perfecciona su ejercicio, ya que la autoridad no sólo estaría obligada a aplicar estrictamente el texto de la ley, sino también a velar porque su sentido sea cumplido y no defraudado.

Sin embargo, es que se vislumbran los siguientes conflictos constitucionales y prácticos de aprobarse la reforma al artículo que nos ocupa:

1.- Conflicto con el principio de legalidad contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y complementado en el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Dichos artículos nos prevén lo siguiente:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 14. 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.

(...)

Código Fiscal de la Federación:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

(...)

De los preceptos anteriores, es que se desprende el principio de legalidad y de aplicación estricta de ley, mismos que en conjunto representan el principio general de derecho conocido como *Nullum tributum sine lege*, principio que implica que la relación jurídico tributaria entre el fisco y contribuyente **únicamente** podrá nacer si es que se actualiza el hecho imponible de un tributo, lo cual indefectiblemente dará nacimiento a una obligación fiscal, y en sentido contrario, si no se actualiza el hecho imponible de un tributo, no puede surgir una obligación fiscal.

Entonces, es que surge la siguiente interrogante: Si derivado de un acto específico no se actualizó el hecho imponible, ¿es aceptable que la autoridad pueda “recategorizarlo” por considerar que carece de racionalidad de negocios, y a pesar de ello determinar la obligación fiscal supuestamente eludida?

Sin duda alguna, es que de aprobarse dicha reforma, se tendría que volver a interpretar y entender de manera distinta principios tan aceptados y fijos a lo largo de los años como lo es el principio de legalidad, temiendo la posibilidad de que se lleguen a interpretaciones deformadas con tal de justificar normas que atenten contra éste.

2.- Generación de inseguridad jurídica derivadas de las interpretaciones que realice la autoridad fiscal sobre actos que a su criterio carezcan de racionalidad de negocios.

Si la autoridad fiscal llegara a detectar prácticas u operaciones que no hayan actualizado un hecho imponible, y a su vez carezcan de racionalidad de negocios, ello tendría como consecuencia una determinación de obligación fiscal que a juicio de ésta fue eludida, sin embargo, dicha situación puede quedar al arbitrio o libre interpretación de las diversas administraciones o funcionarios que pertenezcan a la autoridad fiscal, cuestión

que sin duda alguna será impugnada y dilucidada finalmente por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como por el Poder Judicial de la Federación.

Y entonces, surgen las siguientes interrogantes: ¿Qué certeza jurídica puede tener el contribuyente al desconocer si en un futuro la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación pueda, a su discreción, determinarle una obligación fiscal por un acto que desde un origen no las generó?, ¿cuánto tiempo y juicios serán necesarios para que el Poder Judicial de la Federación sienta una interpretación fija y obligatoria que determine si las interpretaciones de las autoridades fiscales son apegadas a derecho?, ¿se puede caer en abusos por parte de la autoridad fiscal con las interpretaciones que llegue a hacer?

En primer lugar es pertinente recalcar que cada negocio y acto jurídico es único y diferente entre sí, habiendo casos en los que el contribuyente empresario podría realizar actos legales y reales por mera estrategia de negocios, que a primera vista pudieran aparentar no representar una utilidad o beneficio económico, y con los cuales no se dé nacimiento a una obligación fiscal, sin embargo, sí podrían conllevar a beneficios de reputación, de marketing, etcétera.

Pues bien, estos actos podrían ser detectados por la autoridad fiscal como actos que hayan eludido alguna obligación fiscal, y entonces proceder a determinar la existencia de un crédito fiscal supuestamente eludido, lo cual podría generar una inseguridad jurídica al contribuyente, por carecer de conocimiento si la autoridad fiscal en un futuro pueda o no determinarle obligaciones fiscales por actos que no las generaron, y que se insiste, si bien pudieran no representar una utilidad o beneficio económico, sí pueden generar distintos beneficios no cuantificables en dinero.

En segundo lugar, es que la mayoría de las interpretaciones que realice la autoridad fiscal serán combatidas y puestas a consideración de los Tribunales, y tomando en consideración la abundante carga de trabajo, podemos hablar de que para que se fijen criterios claros y obligatorios que analicen el actuar de las autoridades fiscales al interpretar prácticas que a su criterio carezcan de racionalidad de negocios, puede llegar a transcurrir muchos años y recursos invertidos.

3.- El estimar que una operación que no actualice el hecho imponible y a la vez carece de una racionalidad de negocios, significa eludir un hecho que sí debería ser gravado atenta contra el principio de buena fe en la actuación del contribuyente, así como el principio *In dubio pro contribuyente*.

Uno de los más elementales principios del derecho penal lo es el principio “*in dubio pro reo*”, previsto en diversos artículos constitucionales², que se encuentra íntimamente ligado al diverso principio de legalidad, entrañan en su sentido general que en caso de duda, por ejemplo, se favorecerá siempre al imputado. Ahora, este criterio no es exclusivo al ámbito penal, ya que también en la materia tributaria se debe respetar de manera tajante el principio de legalidad y aplicación estricta de ley, surgiendo así el diverso principio “*in dubio pro contribuyente*”, que lleva a interpretar en caso de duda, siempre en beneficio del contribuyente.

Entonces, si la autoridad llegara a estimar que con una práctica realizada por el contribuyente que no conlleve una racionalidad de negocios y con ello eludió el hecho imponible, es que sin duda la autoridad se encuentra ante una presunción —no hay plena certeza— de una posible elusión fiscal por parte del contribuyente, y esa duda, esa presunción no debe tomarse de tomarse de manera negativa y frontal contra el contribuyente, sino se debe respetar en todo momento el principio “*in dubio pro contribuyente*” y entonces interpretar de manera más benéfica para éste (sin que ello implique una determinación de crédito fiscal que presuntamente se eludió).

Asimismo, es conveniente recordar que en el sistema fiscal mexicano impera el principio de buena fe, establecido claramente en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente³, mismo que establece que toda actuación del contribuyente se presume de buena fe. Ahora bien, no pasa desapercibido que dicho principio establece que la correcta actuación del contribuyente es una presunción sujeta a prueba, es de considerar que este criterio —presunción de actuación de buena fe del contribuyente— en conjunto con el diverso “*in dubio pro contribuyente*”, es que siempre y desde primer momento se debe dejar a un lado cualquier interpretación que llegue a suponer que el contribuyente elude obligaciones fiscales por realizar prácticas que aparenten una nula racionalidad de negocios, ya que como se dejó claro en líneas anteriores, cada negocio y acto es distinto y único, pudiendo no representar una ganancia económica, pero sí diversas ganancias no cuantificables en dinero.

3.- La misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 25, permite la libertad de actividad económica, con el fin de fomentar el desarrollo

2 Tesis registro: 177538. 1a. LXXIV/2005. Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Agosto de 2005, Pág. 300. De rubro: PRINCIPIO IN DUBIO PRO REO. ESTÁ PREVISTO IMPLÍCITAMENTE EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

3 Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

económico nacional, situación que se vería limitada de aprobarse la reforma al artículo que nos ocupa.

La adición de la cláusula “anti-elusión” pretende ir en contra de las llamadas “planeaciones fiscales”, estrategias realizadas apegas a ley que tienen como fin aumentar la utilidad económica del contribuyente reduciendo la carga fiscal, pero siempre apegándose a derecho.

Ahora bien, dicha actividad se encuentra permitida cabalmente por el artículo 25 de la Constitución, mismo precepto que a la letra versa lo siguiente:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, **mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.**

(...)

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

(...)

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

(Énfasis añadido)

Precepto del cual se puede inferir que toda persona cuenta con pleno ejercicio de libertad, con la cual se busca fomentar el crecimiento económico, siempre apegándose a la ley, debiendo ésta alentar y proteger la actividad económica realizada por los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

Entonces, si la misma Constitución nos brinda la posibilidad de ejercer abiertamente el derecho de libertad de negociación y comercio, buscando mejorar el desarrollo económico de los individuos y de la nación, es que sin duda está permitido realizar cualquier negociación o práctica que vaya en beneficio de dicho desarrollo económico,

siempre que se encuentre apegada a ley. Luego, surge la interrogante: El hecho de que se estipule en Código Fiscal la herramienta a la autoridad de determinar obligaciones fiscales presuntamente eludidas —representando con ello un menoscabo en el haber patrimonial del contribuyente, al tener que erogar la cantidad exigida —, ¿ello no implica un detrimento a la libertad de negociación y al desarrollo económico —recordando que cada negocio y práctica es única y si bien no aparente tener un beneficio lucrativo de primer momento, sí lo puede ser en distintas índoles, o representar un beneficio económico a largo plazo —?

Por lo tanto, si tomamos en consideración que determinar una obligación fiscal supuestamente eludida iría en menoscabo del patrimonio del contribuyente, es que sin duda alguna se atenta contra la libertad de negociación, misma que se encamina a buscar un desarrollo económico de la nación y de los individuos, reiterando, siempre apegada a ley.

Conclusiones.

Es entendible que con el fin de proteger las finanzas públicas y buscar una mayor recaudación, el Ejecutivo Federal intente aplicar principios importados de otras latitudes como el “principio de fondo sobre forma”, sin embargo, es necesario hacer un análisis detallado e integral al marco jurídico vigente en México, ya que aplicar de tajo dicho principio iría en contravención de diversos principios ya asentados en el sistema jurídico nacional, como lo son el principio de legalidad, el de aplicación estricta de la ley fiscal, el de presunción de buena fe en la actuación del contribuyente y principio de libertad en pro del desarrollo nacional.

Además, es importante recordar que como mexicanos y contribuyentes, debemos contribuir para los gastos públicos, —ya de la Federación, ya del Distrito Federal o del Estado y de los Municipios—, de la manera proporcional y equitativa, siempre respetando el principio de legalidad y los diversos que ello conlleva, con lo cual, es que se beneficia toda la sociedad, sin llegar a extremos de “fraudear” o apartarse del sentido esencial que las leyes tributarias contemplan.

Jesús Eduardo González G.

Septiembre de 2013

Blog personal: www.simposiofiscal.com

Mail: jesuseglez@gmail.com

Twitter: @jesuseglez

Agradezco los comentarios aportados por los Lics. Gabriel Piña y Víctor Gumaro, mismos que me fueron de gran utilidad y me sirvieron como base para poder emitir la presente opinión.