

CONTENIDO Y ALCANCE DE LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA DETERMINAR LA SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS EN OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS



A partir del 1º de Enero de 2022 entró en vigor el nuevo artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), por medio del cual se incorporó al marco fiscal la facultad para la autoridad fiscal de determinar la simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas, pudiendo para ello basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Tal disposición ha dado lugar a interpretaciones en el sentido de que la autoridad fiscal, con base en dicha disposición, podría presumir sin mayor requisito la simulación de actos jurídicos en las operaciones realizadas entre partes relacionadas, dando origen con ello a posibles actuaciones arbitrarias de la autoridad fiscal, pero sobre todo considerando que tal disposición fiscal atenta contra la libertad contractual de las partes al otorgársele a la autoridad fiscal la facultad de establecer cuál fue en realidad la operación celebrada y el tipo de contrato que se debió celebrar, y todo ello basado en meras presunciones.

Sin embargo, en realidad tal disposición fiscal **no le otorga a la autoridad fiscal la facultad de presumir la simulación de actos en operaciones entre partes relacionadas**, sino que sólo establece el que la autoridad fiscal **podrá basarse en elementos presuncionales para establecer la simulación de actos en operaciones entre partes relacionadas**, lo cual es muy distinto.

Por lo que la autoridad fiscal **está impedida legalmente para presumir la simulación de operaciones entre partes relacionadas**, ya que no existe el marco legal que le permita ejercer tal facultad, ya que a través del artículo 42-B del CFF sólo se le permite hacer uso de elementos presuncionales, como un medio de prueba para poder determinar la simulación de actos en operaciones entre partes relacionadas, mismos que deberán ser complementados con los elementos de prueba necesarios con los cuales la autoridad pueda estar en posibilidades de acreditar fehacientemente que el acto realizado por el contribuyente es simulado.

Lo anterior basado en el texto del citado artículo 42-B del CFF, mismo que señala lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales. La referida determinación deberá ser debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente, a que se refiere el artículo 50 de este Código, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad fiscal determine la simulación de actos jurídicos deberá incluir lo siguiente:

- I. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- II. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
- III. Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de determinar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Para los efectos de este artículo, 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.

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

(El texto en negrillas es nuestro)

Por lo que a continuación se comenta el contenido y alcance de ésta disposición.

LA FACULTAD DE DETERMINAR LA SIMULACIÓN DE ACTOS PARA EFECTOS FISCALES

De acuerdo al primer párrafo de esta disposición, se otorga la facultad a la autoridad fiscal de **determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales**, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, **siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.**

Conforme a la misma porción normativa, la determinación de simulación de actos jurídicos que realice la autoridad fiscal debe cumplir con lo siguiente:

1.- La simulación de actos jurídicos debe ser determinada como consecuencia o resultado del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que no podría determinarlo con base en cualquier otro medio, como información con que cuente en su base de datos o que sea proporcionada por terceros, sino que necesariamente tendría que ser el resultado de la revisión de la autoridad al cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, sea a través de una visita domiciliaria, una revisión de gabinete, una revisión electrónica, o cualquier otra forma de las contempladas en el artículo 42 del CFF.

2.- La determinación de la simulación tendrá sólo repercusión en los efectos fiscales dados a la operación de que se trate, por lo que no afectará la validez o existencia del acto, y por ello no tendrá repercusión en los efectos civiles, mercantiles, laborales, etc. que el acto genere.

3.- La simulación de actos que determine la autoridad fiscal deberá estar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente.

Por lo que la autoridad fiscal no podrá actuar arbitrariamente ni declarar la simulación en algún documento o acto ajeno a aquel en donde determine la situación fiscal del contribuyente como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, **ya que tiene la obligación de fundar y motivar cómo es que llegó a la conclusión de que la operación no existió y se trata de un acto simulado.**

Por lo que **si la autoridad fiscal identifica que un acto es simulado, entonces por lógica debe haber identificado el acto realmente llevado a cabo** y que se ha simulado dándole la apariencia de otro distinto, por lo que mediante este dispositivo se le impone la obligación a la autoridad fiscal de que en la resolución en que determine la simulación de actos jurídicos deba incluir lo siguiente:

I. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.

II. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

III. **Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación**, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Precisándose que para esto la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

4.- La autoridad fiscal sólo puede determinar la simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas.

Por lo que en el precepto legal que se analiza, se señala que para estos efectos, se considera que dos o más personas son partes relacionadas:

a) Cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

b) Cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

c) Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a lo señalado antes se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

d) Para el caso de un establecimiento permanente, se consideran partes relacionadas la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas anteriormente y sus establecimientos permanentes.

Al respecto, y no obstante que la disposición acota esta facultad de la autoridad a sólo en el caso de operaciones entre partes relacionadas, es inconcuso que la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación con cualquier contribuyente puede determinar que la operación revisada no existe o que se ha simulado el acto amparado en la documentación con que el contribuyente pretende soportar los efectos fiscales dados a la operación o acto de que se trate.

CONSECUENCIAS DE LA SIMULACIÓN DE ACTOS CONFORME A ESTA DISPOSICIÓN

En el segundo párrafo del artículo en cita se establece que en los actos jurídicos en los que exista simulación, **el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.**

Por lo que entonces la consecuencia de que la autoridad fiscal determine la simulación de actos conforme a esta disposición, al determinar la situación fiscal del contribuyente con motivo del acto de molestia, es que se desconocerá el posible acreditamiento o deducción realizada por el contribuyente con motivo del acto que la autoridad fiscal identifique como simulado, o incluso el posible monto de ingreso exento o acumulable que se haya reconocido, y en general cualquier efecto fiscal dado a la operación o acto, y entonces la autoridad fiscal determinaría el efecto fiscal conforme al acto realmente llevado a cabo por las partes, y **de ahí la importancia y necesidad de que la autoridad fiscal no sólo establezca la simulación de actos, sino que identifique cuál fue el verdadero acto u operación realizada, para que así pueda establecer los efectos fiscales correspondientes.**

Lo anterior porque jurídicamente, en el caso de actos simulados de manera relativa, es decir, en aquellos casos donde realmente si se ha llevado a cabo un acto u operación, pero éste se disfraza u oculta bajo la apariencia de otro distinto, al descubrirse el acto real que se oculta con la simulación, éste no se anula, sino que debe producir sus efectos legales.

Por ello, es importante hacer notar que **esta disposición no señala como consecuencia de que la autoridad fiscal determine la simulación de actos del contribuyente, el que la operación sea no deducible o no acreditable el impuesto indirecto envuelto en la operación,** sino que establece como consecuencia el que **el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes?**, por lo que para poder cumplir con ello es indispensable que se identifique el acto real, aquel que se ha ocultado por el contribuyente.

De tal forma que si la autoridad fiscal sólo determinara la simulación de actos del contribuyente, pero no identificara el acto realmente llevado a cabo, aquel que el contribuyente ocultaba bajo la apariencia de otro distinto, entonces tal determinación se tornaría ilegal al no respetarse el marco legal que le otorga a la autoridad fiscal la posibilidad de determinar la simulación de actos para efectos fiscales, mismo que contempla como requisito para su procedencia el que se identifique el acto realmente celebrado por el contribuyente, y así se establezca la verdadera base imponible a cargo del contribuyente.

EL USO DE ELEMENTOS PRESUNCIONALES

Como se señaló, el dispositivo legal en comento establece que la autoridad fiscal, para efectos de determinar la simulación de actos, podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Esto no implica el que se le otorgue a la autoridad fiscal la facultad de presumir la simulación de actos para efectos fiscales, en operaciones entre partes relacionadas, sino que para efectos de que pueda llegar a tal determinación es posible que pueda basarse, entre otros, en elementos presuncionales, es decir, que pueda allegarse de pruebas basadas en indicios o situaciones que sin estar debidamente comprobadas, puedan dirigir a la autoridad hacia la conclusión de que el acto es simulado, pero todo ello en conjunto a otro tipo de elementos o pruebas que le permitan a la autoridad llegar a tal determinación.

En este orden de ideas, **la autoridad fiscal no podría determinar la simulación de actos en operaciones entre partes relacionadas, basándose únicamente en una presunción, ya que los elementos presuncionales son contemplados en este dispositivo legal como un elemento probatorio que no puede ser considerado de manera aislada, sino sólo en conjunto con todos y cada uno de los demás elementos de prueba** con que cuente la autoridad fiscal, y cuyo concatenamiento legal es lo que permitirá a la autoridad fiscal el arribar a la conclusión de que el acto es simulado.

CONCLUSIONES

El artículo 42-B que se incorporó al CFF a partir del 1° de Enero de 2022, contempla únicamente la facultad para la autoridad fiscal de determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, en operaciones entre partes relacionadas, y no la de presumir la simulación de actos jurídicos en tales operaciones, ya que los elementos presuncionales en que podrá basarse la autoridad fiscal para arribar a tal conclusión, son contemplados como un medio de prueba que debe ser considerado en conjunto con los demás que logre reunir la autoridad, pero que nunca podrá ser considerado de manera aislada y como único elemento para concluir en la simulación de actos en operaciones entre partes relacionadas.

En una presunción, la persona que la tiene a su favor, como sería el caso de la autoridad fiscal, no tendría la obligación de identificar el acto real en la simulación, sino la de sólo demostrar el hecho base sobre el cual se origina la presunción de que el acto es simulado. Pero en el citado artículo 42-B del CFF se le impone la obligación a la autoridad fiscal de identificar el acto

realmente celebrado, con lo cual es posible concluir entonces que el acto aparentemente realizado, es simulado, pero no como producto de una presunción, **sino de la certeza que otorga el haber identificado el acto realmente llevado a cabo.**

Para poner un ejemplo mundano de esto, cuando el marido se justifica con la esposa con que cada fin de semana tiene que viajar fuera de la ciudad por motivos de trabajo, la esposa puede presumir que tal viaje fuera de la ciudad no es por motivos de trabajo y que en realidad es porque le es infiel con alguien más. Pero cuando la esposa investiga y descubre que efectivamente el viaje de cada fin de semana es porque tiene otra casa en otro lado, donde vive con otra mujer, es decir, identifica el verdadero motivo del viaje, entonces la infidelidad del marido no es más una presunción, sino una certeza para la esposa justamente porque ya ha identificado el verdadero motivo del viaje.

En este contexto, el uso de elementos presuncionales para demostrar la simulación del acto realizado por el contribuyente, está en relación a los indicios o conclusiones que se puedan desprender de los documentos, testimonios, registros, libros, y en general, cualquier elemento de prueba con que se cuente, de cuyo contenido se podrá inferir a través del razonamiento intelectual respectivo que el acto es simulado.

Por lo que si las operaciones del contribuyente se encuentran soportadas con la documentación y demás elementos probatorios idóneos para demostrar la realidad de la operación, de su contenido jamás se podrá sospechar, suponer o creer (presumir) que el acto respectivo es simulado.

Por último, es importante dejar establecido que aunque esta disposición sólo regula el caso de operaciones entre partes relacionadas, eso no significa que la autoridad fiscal no pueda determinar la simulación de actos al revisar, en ejercicio de sus facultades de comprobación, cualquier otra operación realizada por cualquier contribuyente, ya que es obvio que el verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presentan durante las revisiones, se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen.