
Tendencias de la sustancia sobre la forma

Nora Morales Rodríguez
nmorales@chevez.com.mx

Terminología - ¿Distintas teorías?

- Sustancia sobre forma
- Razón de negocios
- Sustancia económica
- Abuso de derecho y fraude a la ley
- Simulación de actos jurídicos (*sham*)

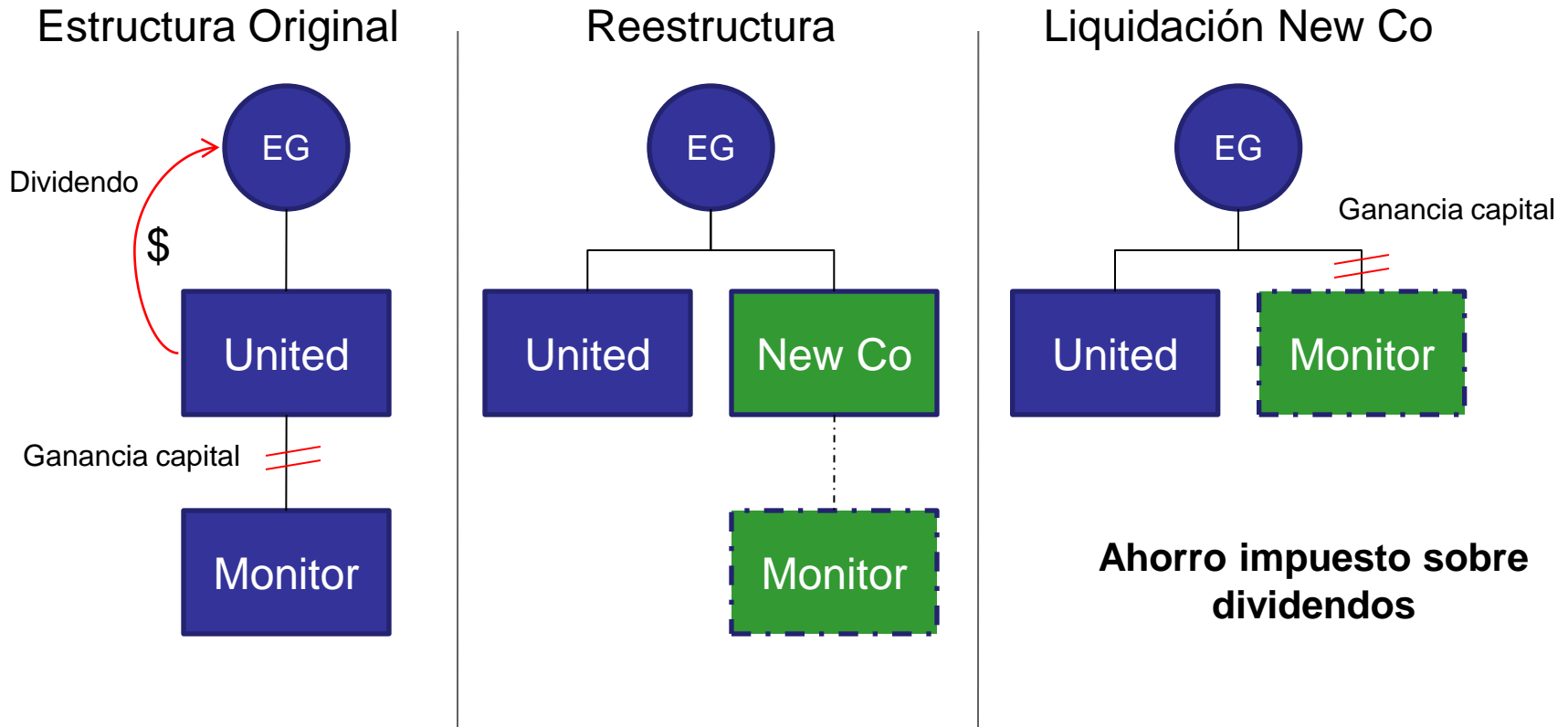
Experiencia en otros países

- Estados Unidos
 - Criterios Judiciales
 - Codificación substancia económica
- Canadá
 - General Anti Avoidance Rule (GAAR)
- España
 - Conflicto de normas y simulación
- Otros países con GAAR's
 - Alemania, Holanda, Japón, Suecia, Francia, España.
 - Argentina, Brasil, Perú, Venezuela.

Estados Unidos

Criterios Judiciales EUA

Gregory v Halvering (1935)



- Texto vs espíritu de la ley
- Razón de negocios / Substancia sobre forma

Razón de negocios

- Fin preponderantemente económico
 - Utilidad antes de impuestos
- Ahorro fiscal secundario
- Se analiza de manera importante la intención de las partes

Sustancia sobre forma

- Implicaciones fiscales de operaciones, atendiendo a la sustancia de las mismas, y no a las de su forma
- La forma se respetará si:
 - Existe un fin de negocio
 - Valor de mercado
 - Cambió en los intereses económicos de las partes

Step Transaction

- Serie de actos considerados “abusivos” pueden se analizados como un todo
- Operaciones intermedias pueden ser ignoradas si existe:
 - Obligatoriedad de llevar a cabo el último acto
 - Interdependencia

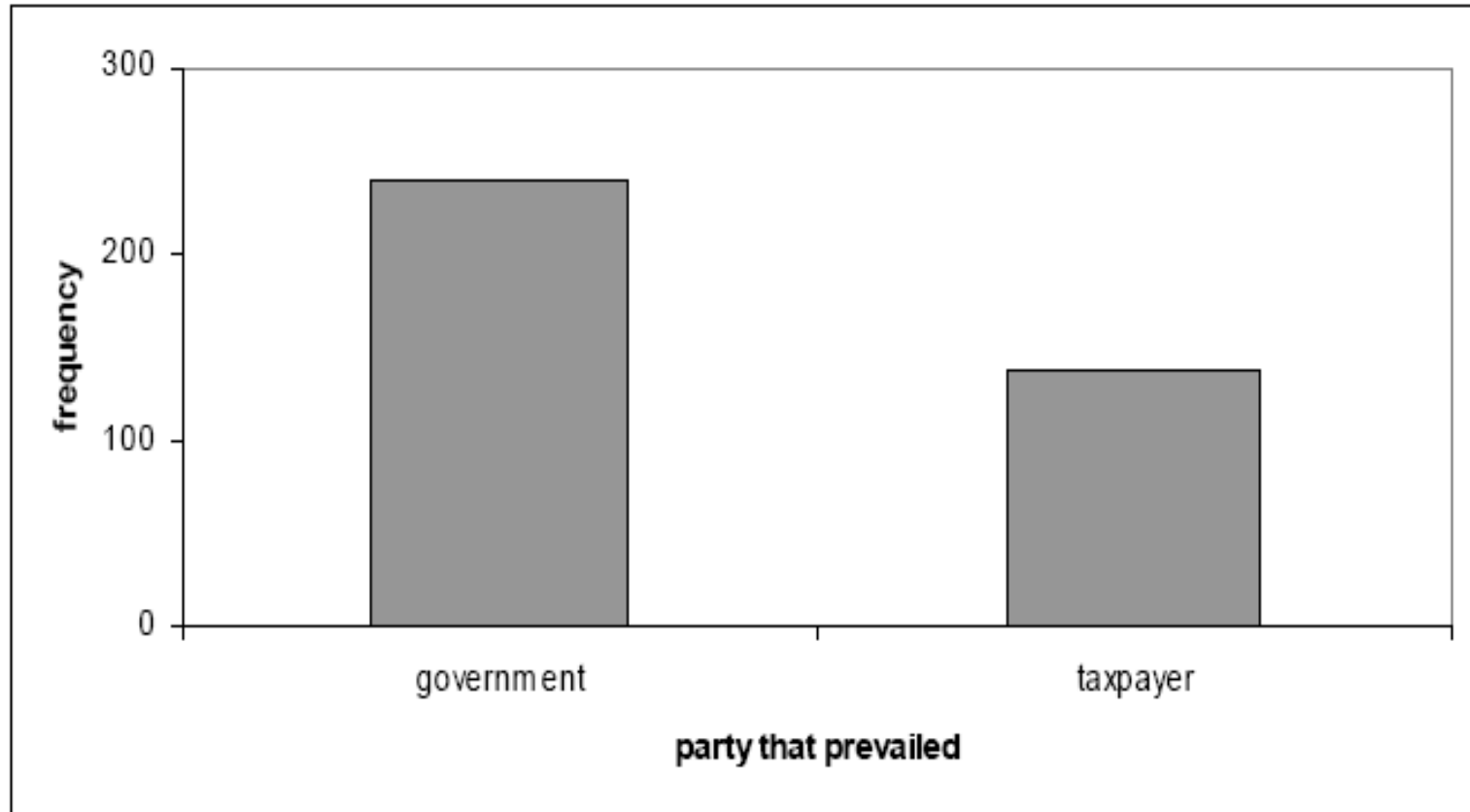
Sham Transactions

- Sham in fact
 - Operación declarada no se llevó a cabo (simulación absoluta)
- Sham in substance
 - Calificación de operación de forma contraria a la realidad económica y que no tiene ninguna trascendencia más allá del beneficio fiscal que se obtenga con su realización

Sustancia económica

- Cambio “significativo” en posición económica del contribuyente
- Two-prong test:
 - Razón de negocios
 - Fin fiscal no califica como razón de negocios
 - Sustancia económica
 - Potencialidad de obtener una ganancia

Resultado Juicios Aplicación de Doctrinas



Fuente: Schneider, Daniel M. *Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts: A Quantitative Assessment*

Codificación Substancia Económica EUA

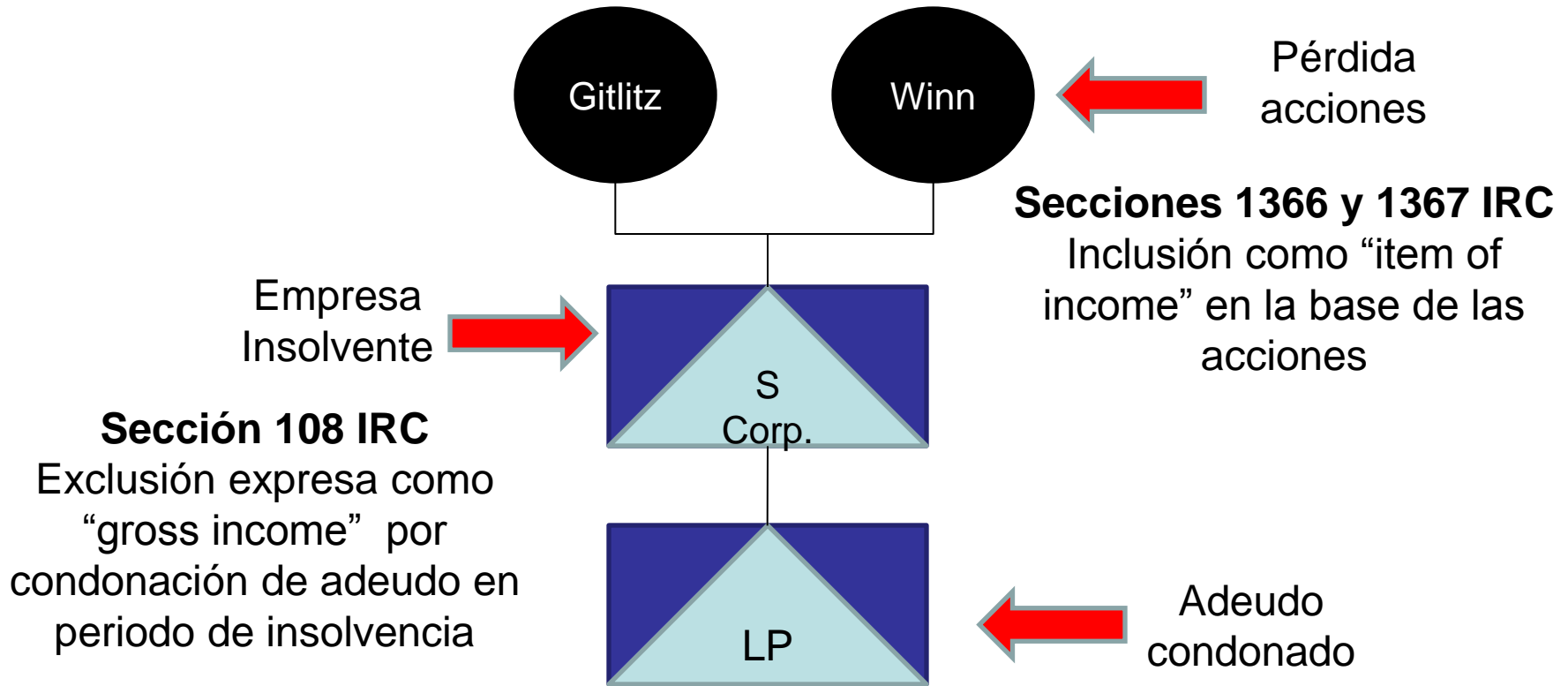
- Codificación 2010 – *Health Care and Education Reconciliation Act*
 - Sección 7701(o) IRC
 - Una transacción tiene sustancia económica si:
 - Cambia de manera **significativa** (aparte de sus efectos fiscales) la posición económica del contribuyente, **y**
 - El contribuyente tiene un propósito sustancial (aparte de sus efectos fiscales) para llevar a cabo la transacción

Codificación Substancia Económica EUA

- Aplicable a operaciones 30 marzo 2010
- Lista descriptiva (no limitativa) de transacciones excluidas:
 - Capitalización con deuda vs. capital
 - Reestructuras corporativas
 - Operaciones entre partes relacionadas
 - Utilizar compañías residentes en el extranjero

Criterios Judiciales EUA

Gitlitz v US(2000)



- Aplicación estricta

Canadá

GAAR Canadiense

- Sección 245 Income Tax Act
 - Rechazo de la obtención de beneficio fiscal derivado de:
 - Transacción elusiva
 - No pactada atendiendo a razón de negocios (*bona fide*)
 - Abuso de derecho
 - Contraria al objeto, espíritu y propósito de la ley

Criterios Judiciales Canadá

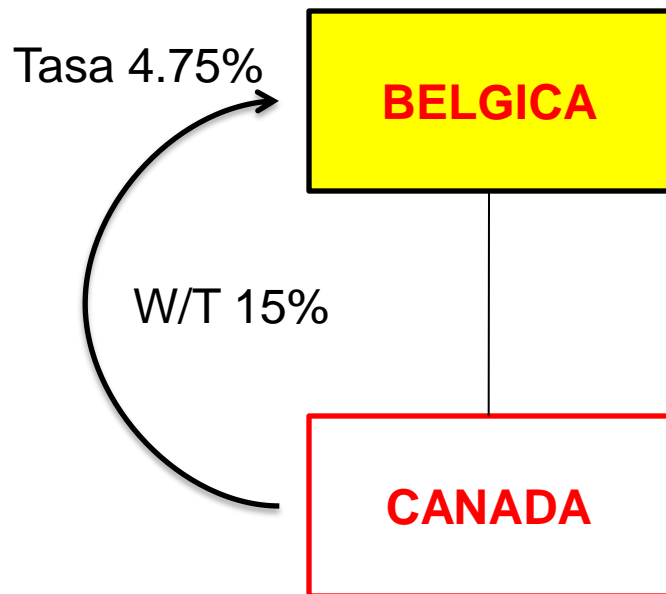
GAAR

- *Canada Trusco*
 - Necesario concluir si beneficios financieros son prioritarios sobre los fiscales
- *Geransky*
 - Asistencia de asesores fiscales que garanticen menor carga tributaria no implica elusión
- *Jabs Construction Ltd.*
 - No es factible invocar GAAR cada vez que exista una transacción fiscalmente eficiente

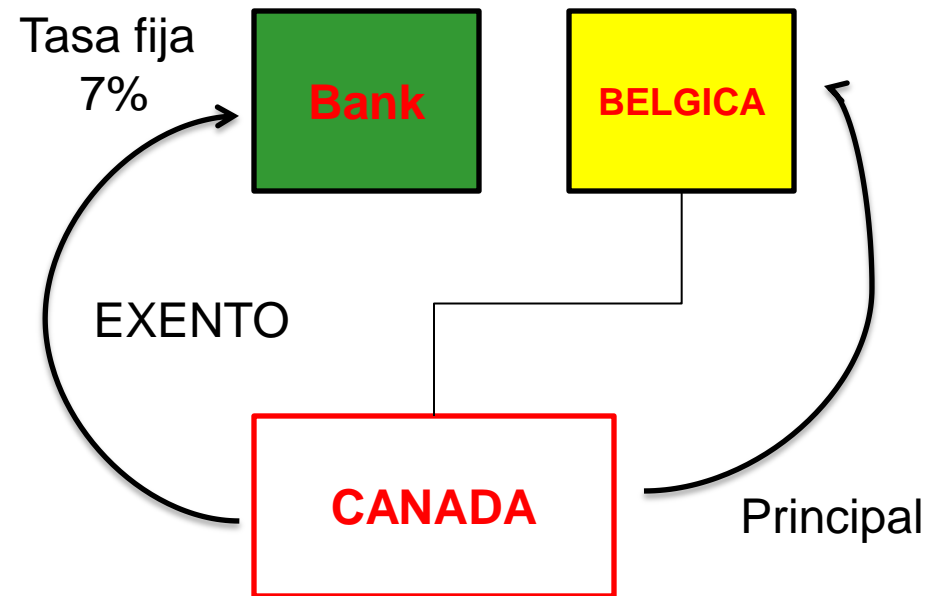
Criterios Judiciales Canadá

Lehigh Cement Ltd. v Queen (2010)

INTERES VARIABLE



REESTRUCTURA "STRIP" 1997



- 5 años / 25% principal + interés mercado
- Actos concatenados

España

Legislación Civil

- Fraude a la ley
 - Actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de Ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.
 - Norma de cobertura y norma defraudada

Ley General Tributaria Española

- Artículo 15.- Conflicto aplicación norma tributaria
 - Evite hecho imponible o disminuya carga tributaria
 - Actos o negocios artificiosos o impropios
 - No resulten efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal **y de los efectos de actos o negocios usuales o propios.**
 - Opinión Comisión consultiva
 - No imposición de multas
- “Proyecto Fox” 2005

Ley General Tributaria Española

- Artículo 16.- Simulación
 - El hecho imponible gravado será el efectivamente realizado
 - Existencia declarada por la autoridad
 - Exclusivamente fines fiscales
 - Intereses y multa

México

Constitución

- Libertad de contratación
 - Economía de opción: Elección fiscalmente menos onerosa
- Garantía de legalidad y seguridad jurídica
 - Sentencias conforme a letra de la ley o de su interpretación
 - Fundamentación y motivación
- Garantías de justicia tributaria

Legislación Civil

- Abuso de derecho y fraude a la ley
 - No definición o regulación expresa como en España
 - Sin embargo, sí hay referencias en diversas disposiciones
 - *Vgr.* Artículos 8, 15, 840, 1831, 1912, entre otros.

Legislación Civil

- Simulación
 - Absoluta
 - Nada de real
 - No surte efectos jurídicos (puesto que no existe)
 - *Relativa*
 - Cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter
 - Facultad de pedir nulidad de actos simulados
 - MP en perjuicio de la Hacienda Pública

Algunas normas especiales

- Precios de transferencia
- Capitalización delgada
- Refipres
- Dividendos fictos
- Supuestos de enajenación

Simulación Art. 213 LISR

- “para los **efectos de este Título** y la **determinación** de los **ingresos de fuente** de riqueza en el país [...] 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 esta Ley.”
- **Sujetos**
 - Título VI. Residentes en México y RE que obtengan ingresos sujetos a Refipres
 - Que obtengan ingresos por fuente de riqueza en México
 - Operaciones con parte relacionada residente en el extranjero

Simulación Art. 213 LISR

- Controversia en su aplicación
 - Sujetos
 - Temporalidad
 - Impuestos

Legislación Penal

- Art. 108 CFF - Defraudación fiscal
 - Uso de engaños o aprovechamiento de errores
 - Omita pago u obtenga beneficio indebido
- Art. 109-IV CFF - Simulación de actos o contratos
 - Beneficio indebido

Interpretación leyes fiscales

- Criterios SCJN art. 5 CFF
 - Libertad de método de interpretación
 - Aplicación estricta
 - Cargas y excepciones
 - Sanciones e infracciones

Criterios Judiciales SCJN

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. Las operaciones no prohibidas legalmente que lleven a cabo los contribuyentes -entre ellas, las inversiones en acciones- cuentan con presunción de licitud, si en ello coincide el que no se presentan como ajenas a la práctica comercial ordinaria. Por tanto, **cuando se alegue que una determinada operación no revela la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica.** Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si: **la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control.** Todo lo anterior, sin dejar de reconocer que el tema aludido resulta de particular complejidad, por lo que las cuestiones propuestas como elementos para la valoración de cada caso no son más que una aproximación que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.

Criterios Judiciales TCC

Interpretación fiscal

INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS. SON CONCOMITANTES. La ley tributaria sustantiva al prescribir el supuesto de hecho o hipótesis normativa, conceptualmente establece, reconoce o recoge situaciones jurídicas o de hecho determinantes y configurativas de un crédito fiscal. Por tanto, en este caso la actividad de interpretación consiste en hacer una apreciación tanto de una estipulación en abstracto como de circunstancias o acontecimientos de la vida económica cotidiana; esto es, de casos específicos. Así, el resultado de tal comparación o confronta es para decidir si hay conexión y correlación o no hay coincidencia entre la norma y la actividad que pretende gravarse, todo ello en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, **de lo que se advierte implícito en las facultades de comprobación, el calificar la relevancia y repercusión jurídica de los hechos; esto es, identificar el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión.**

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Criterios Judiciales TFJFA

Interpretación fiscal

- INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.- NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO. La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la interpretación jurídica, **esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma.** Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, entendiéndose por *“fraude a la ley”*, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por *“abuso del derecho”*, la forma de ejecutar o ejercer un derecho contraviniendo el espíritu o principios del Derecho: *“summum ius, summa injuria”*, **se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretación letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.**

SEXTA SALA REGIONAL METROPOLITANA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Juicio de nulidad 30376/07-17-06-9, Cala Formentor, Sociedad Anónima de Capital Variable. 23 de octubre de 2009. Unanimidad de votos.

Conclusiones

- En nuestro régimen jurídico actual no resultan aplicable la recharacterización de operaciones conforme a las doctrinas de sustancia sobre forma comentadas
 - Aparente tendencia de algunos tribunales
- Simulación
 - Civil
 - Penal
 - Fiscal

Ideas generales de propuesta

- **Vertiente 1**
- Operaciones apreciadas de acuerdo a su realidad o sustancia y no a su forma, cuando éstas difieran con el propósito de evitar pago contribución
 - No explicación razonable de realidad económica
- Excluidas operaciones den lugar a beneficios fiscales establecidos en la ley

Ideas generales de propuesta

- **Vertiente 2**
- Se deberá indemnizar al fisco cuando se realicen operaciones con el **propósito primordial** de evitar el pago de impuestos sin que exista legítima **razón de negocios**.

-
- Indemnización equivalente a contribución omitida, más perjuicios (recargos y actualización)
 - Previo emisión resolución, procederían medios de defensa
 - No necesaria garantía

Algunas reflexiones

- ¿Es necesaria la inclusión de una GAAR?
- En su caso, ¿estamos preparados para su inclusión en un corto plazo?
- ¿Brindaría mayor seguridad jurídica?
- La incorporación tendría efectos para “ambos lados”

Tendencias de la sustancia sobre la forma

Nora Morales Rodríguez
nmorales@chevez.com.mx