

Normas contra las prácticas de elusión fiscal en la Unión Europea vs. México

➤ **CPC DAVID VANEGAS CORTÉS**
 INTEGRANTE DE LA COMISIÓN DESARROLLO FISCAL 2
 DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO

Colegio de Contadores Públicos
 de México  Aliado al
 IMCP



Introducción

La intención del presente artículo es compartir las acciones que se han realizado en la Unión Europea (en adelante, UE) en materia de elusión fiscal, las cuales vienen de hace más de 15 años. En México tuvieron lugar a partir de la reforma fiscal 2020 a través del artículo 5o.-A del CFF, que denota el camino que falta por recorrer en comparación con la UE.

El pasado 19 de agosto la comisión europea emitió el informe al Parlamento Europeo y al Consejo relativo a la aplicación de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (en adelante, DEF).

La DEF garantiza una protección mínima para las bases imponibles de todos los Estados miembros, un enfoque

coherente y uniforme contra la elusión fiscal en todo el mercado interior, y la aplicación coordinada en la UE de algunas de las recomendaciones realizadas en el contexto del proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

La DEF establece medidas en cinco ámbitos distintos que deben aplicar los Estados miembros: a) la norma relativa a la limitación de los intereses, b) la imposición de salida, c) la norma relativa a las sociedades extranjeras controladas (SEC), d) la norma para hacer frente a las asimetrías híbridas y e) la norma general contra las prácticas abusivas.

Como se puede observar, la DEF tiene un espectro bastante robusto, respecto de los cinco ámbitos anteriormente descritos; sin embargo, me estaré enfocando en la norma general contra prácticas abusivas, ya que la intención es analizar su relación con México.

Norma general contra las prácticas abusivas

Es importante señalar que en los considerandos de la DEF 2016/1164 se estableció lo siguiente:

Es necesario establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo. Para contribuir al logro de ese objetivo se necesitan normas en los siguientes ámbitos: limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida, norma general contra las prácticas abusivas, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. Cuando la aplicación de dichas normas provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un tercer país, según el caso. Por tanto, las normas no solo deben tener por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado, como, por ejemplo, la doble imposición.

Según se observa, la DEF pretende inhibir, por un lado, las prácticas de elusión fiscal y, por otro, evitar obstaculizar al mercado y la doble imposición, algo que pareciera que en México no se consideró con el mismo enfoque, sino que únicamente se busca evitar la elusión fiscal.

La norma general contra las prácticas abusivas¹ hace frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas, y no afecta a la aplicabilidad de las normas específicas contra las prácticas abusivas.

La DEF exige aplicar la norma general contra las prácticas abusivas a los mecanismos considerados falseados, pues el contribuyente tiene derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para

sus operaciones comerciales. A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, los Estados miembros pueden considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras.

Es de resaltar que se hace énfasis de que los Estados miembros puedan considerar todos los motivos económicos válidos, incluyendo la actividad financiera, lo que considero permite valorar cada caso en particular previo a la presunción de las operaciones realizadas por los contribuyentes.

Exposición de motivos-reforma al Código Fiscal de la Federación

En la exposición de motivos de la reforma fiscal 2020 se consideró una “regla general antiabuso”, en los términos siguientes:

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. En tal sentido, 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, y las normas antiabuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.

De las líneas anteriores, vale la pena tratar de definir los conceptos de: a) fraude a la ley; b) abuso del derecho y c) elusión fiscal.

1. Directiva (UE) 2016/1164 del 12 de julio de 2016 en el Diario Oficial de la Unión Europea | Artículo 6. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

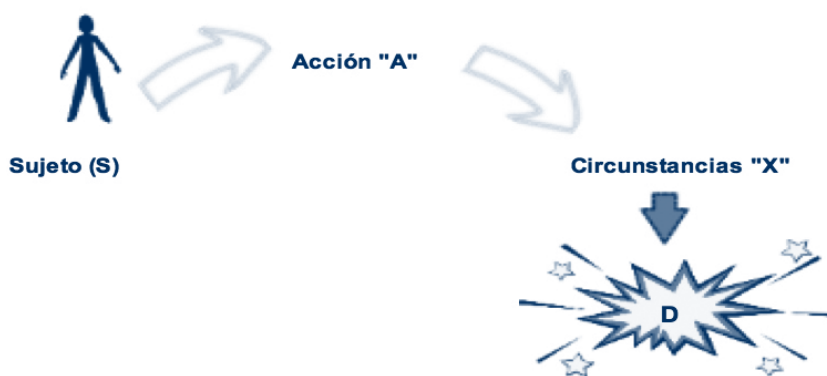
a) Fraude a la ley

Por lo que se refiere al desarrollo histórico de la figura del fraude a la ley² (que en términos generales significa la utilización de una norma jurídica para lograr fines contrarios a los previstos por el ordenamiento jurídico), cabría distinguir un aspecto extensional y otro intensional. El extensional se refiere a las esferas en las que se entiende puede operar la institución: si bien su origen está en el derecho privado – en el derecho negocial –, luego se ha ido extendiendo a otros campos: el derecho procesal, el derecho fiscal o el derecho internacional privado.

Asimismo, el magistrado Juan Carlos Roa, en la obra *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*³, en “Fraude a la ley”, señala que “el concepto de *fraus legis* que viene desarrollado desde el derecho romano clásico y que, en los términos en los que lo presenta Carrasquer, permitía distinguir entre el acto *in fraudem legis* y el acto *contra legem*, atendiendo a que ‘este es el que la ley prohíbe o veta, [es] el que se realiza contra lo dicho por la ley, las *verba legis* o lo que la ley dice, pero realiza lo que la ley no quiso que se hiciera, aunque no lo prohibió, infringe lo que la ley pensó, la *sententia legis*’.”

b) Abuso del derecho

Una definición de la figura del abuso del derecho⁴ puede ser la siguiente:



- 1) Existe una regla regulativa que permite a "S" realizar "A" en las Circunstancias "X".
- 2) Como consecuencia de "A" otro u otros sujetos sufren un daño "D", y no existe una regla que prohíba causar "D".
- 3) "D", sin embargo, aparece como un daño injustificado porque se da alguna de las siguientes circunstancias:
 - 3.1) Que, al realizar "A", "S" no perseguía otra finalidad discernible más que causar "D" o que "S" realizó "A" sin ningún fin serio y legítimo discernible.
 - 3.2) Que "D" es un daño excesivo o anormal

Como se indica en el libro *Ilícitos atípicos*, “la figura del abuso del derecho viene a ser, así, una suerte de mecanismo de salvaguardia – para casos que presenten propiedades que no se han logrado anticipar – de la coherencia valorativa de las decisiones jurídicas”.

2. *Ilícitos atípicos*, Manuel Atienza | Juan Ruíz Manero, Editorial Trotta, segunda edición, Madrid 2006.
 3. *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, Arturo Pérez Robles, coordinador; Editorial Themis – IFA Grupo Mexicano, AC, México 2011.
 4. *Ilícitos atípicos*, página 57.

c) Elusión fiscal

Como señala el Dr. Cesar García Novoa en la obra *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas*,⁵ la elusión fiscal es “un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de Hensel, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en ‘impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal’, sobre todo en la relación con hechos imposables que gravan actos o negocios jurídicos (...) así pues, la esencia de la elusión fiscal es que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que, la misma se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento de la obligación de pagar el tributo”.

En este orden de ideas, la línea delgada que existe entre la definición de elusión contra evasión fiscal radica en que la primera se deja de cumplir con el pago del tributo, a través de esquemas o interpretaciones ventajosas de la disposición fiscal que no conlleven la vulneración de la norma tributaria, mientras que la segunda (evasión) consiste en omitir voluntariamente el pago del tributo.

Conclusión

Desde mi punto de vista, la norma contra las prácticas de elusión fiscal en la Unión Europea, no sólo está dirigida a inhibir las prácticas fiscales “agresivas” o “artificiosas”, sino también de procuración de la actividad económica; sin embargo, al hacer una ligera comparación con los cambios legislativos que se han aprobado en México, pareciera que la única intención de la administración tributaria es la de recaudar y no así incentivar la inversión extranjera.

Desde luego, como se puede observar en el presente trabajo, es importante resaltar que, en ocasiones, emplear la diversidad de conceptos como sinónimos nos lleva a hacer una indebida valoración de los hechos o circunstancias, por lo que es necesario identificar, según el caso, ante qué situación se ubica cada caso particular. 🐭

5. *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas*, directores Jesús Agustín Celorio Villa | Pedro José Carrasco Parrilla, Editorial Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, AC, tomo I, México 2016, página 232.