



Simulación de actos jurídicos por operaciones entre partes relacionadas

100

Un riesgo latente para los contribuyentes es la tipificación de sus operaciones con partes relacionadas como operaciones simuladas, lo cual puede traer consigo implicaciones hasta de carácter penal. En este estudio, se revisan los supuestos en los que los contribuyentes estarían en estas circunstancias y se proporcionan sus recomendaciones sobre el caso



M.B.A. y M.G.M. Jesús Aldrin Rojas Maldonado, Managing Partner de QCG Transfer Pricing Practice



L.C. y L.D. Miguel Ángel García Piña, International Tax Associate de QCG Transfer Pricing Practice

INTRODUCCIÓN

En la Reforma Fiscal correspondiente al ejercicio 2022, se incorporó el artículo 42-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual complementa la adición que se había realizado al numeral 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente a partir de 2020, para establecer supuestos en los cuales las autoridades fiscales pueden determinar la simulación de actos jurídicos cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas.

Para acceder al
Artículo 42-B del CFF,
escanee el Código QR



Para acceder al
Artículo 177 de la LISR,
escanee el Código QR



Estas modificaciones deben ser analizadas con detenimiento por los contribuyentes para evitar ubicarse en las situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador, y también por las autoridades fiscales, en cuanto a la observancia de las reglas específicas estipuladas en esta relativamente nueva disposición.

ANÁLISIS

Para efectos del análisis de esta norma, conviene revisar qué debe entenderse por “acto jurídico”. Al respecto y desde un punto de vista doctrinario, el maestro Rafael Rojina Villegas señala lo siguiente:¹

El acto jurídico es una manifestación de voluntad que se hace con la intención de producir consecuencias de derecho, las que son reconocidas por el ordenamiento jurídico.

En relación con las consecuencias jurídicas que indica la definición anterior, el numeral 1792 del Código Civil Federal (CCF) determina que:

Artículo 1792. *Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.*

Adicionalmente, el numeral 1793 del CCF establece que:

Artículo 1793. *Los convenios que producen o transfieren las obligaciones o derechos, toman el nombre de contratos.*

En ese sentido, los actos jurídicos pueden ser convenios o contratos, entre otros.

Con base en lo anterior, podemos señalar que lo dispuesto en los artículos 42-B del CFF y 177 de la LISR indican los supuestos en los cuales las autoridades fiscales pueden determinar la simulación de actos jurídicos (contratos o convenios), cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas.

Cuando las partes relacionadas de un grupo empresarial concurren en un contrato (sea implícito o explícito), se vuelven elegibles para que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación. Es decir, el simple hecho de acordar y asumir obligaciones o derechos entre partes relacionadas, bajo este nuevo dispositivo, habilitaría a las partes

¹ Rojina Villegas, Rafael. *Compendio de Derecho Civil. Introducción, personas y familia*. Ed. Porrúa. 1993, p. 115

... para que las autoridades fiscales puedan determinar la simulación de actos jurídicos, debe ser en el ejercicio de sus facultades de comprobación y emitir una resolución debidamente fundada y motivada...

para evaluar la potencial existencia de un acto simulado en detrimento de la recaudación en el país.

En cuanto a qué se considera simulación, el CCF, en su numeral 2180, señala que:

Artículo 2180. *Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.*

Cabe aclarar que existen dos tipos de simulación, de acuerdo con el numeral 2181 del CCF: **(i) simulación absoluta**, cuando el acto simulado nada tiene de real; **(ii) simulación relativa**, cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Para ejemplificar lo anterior, conviene considerar que en la práctica se pueden dar estas situaciones en varios escenarios. El mero establecimiento de obligaciones y adquisición de derechos a nivel contractual implica que las partes contratantes, para satisfacer dichas obligaciones o salvaguardar sus derechos, "activen" su organización desplegando actividades específicas (funciones), empleen recursos (activos) o incluso asuman riesgos vinculados a la operación en la que concurren.

En consecuencia, cuando las partes adquieren obligaciones y derechos vinculados a un contrato entre partes relacionadas, pero **no** despliegan las funciones,

activos y riesgos vinculados a esas obligaciones o lo hacen de manera parcial, se podría llegar a un escenario de simulación, ya sea absoluta o relativa.

Bajo la premisa anterior, considérese, por ejemplo, el supuesto de una compañía que sufre una reestructura empresarial, pero la estructura organizacional del contribuyente no experimenta modificación alguna de manera posterior a la reestructura, mas sí un detrimento significativo de su base gravable. ¿Se estaría ante un caso de simulación relativa al haber convenido contractualmente la reestructura, pero sin modificación alguna posterior de sus funciones, activos y riesgos?

En el mismo sentido, ¿qué pasaría con los contribuyentes supeditados a un pago de regalías por el aparente uso de activos intangibles, pero que de parte del licenciante no exista un récord previo de gastos de investigación y desarrollo, y del licenciatario no se exhiba prueba alguna de que la regalía haya incrementado sus ingresos o beneficiado de algún otro modo? ¿Se estaría ante el caso de una simulación absoluta, aunque se tenga en cuenta que el licenciante registró el intangible, pero en realidad no haya tal activo de forma subyacente?

O bien, en el mejor de los casos, supóngase la prestación de servicios administrativos, pero esta no se supedita a las obligaciones adquiridas y sí se requiere el pago de la contraprestación total erosionando la base gravable del receptor de los servicios. ¿Se estaría ante una simulación, ya sea absoluta o relativa?

Por tanto, para evitar ubicarse en alguno de esos supuestos, es importante que en los contratos de operaciones entre partes relacionadas se especifiquen hechos ciertos y, en ellos, se establezcan con claridad las obligaciones, derechos y la distribución de activos, funciones, riesgos y contraprestación asumidas por cada una de las partes relacionadas contratantes y que, además, sean trazables a los costos, gastos y posteriores deducciones que generan.

Ahora bien, se debe enfatizar que, para que las autoridades fiscales puedan determinar la simulación de actos jurídicos, debe ser en el ejercicio de sus facultades de comprobación y emitir una resolución debidamente fundada y motivada, que deberá incluir lo siguiente:



1. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
2. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido en virtud de la simulación.
3. Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Desafortunadamente, el antepenúltimo párrafo del artículo 42-B del CFF indica que la autoridad puede basarse, *entre otros, en elementos presuncionales*, por lo que habría que estar atentos a la forma en la que esta funda y motiva dichos elementos.

Por otra parte, es importante considerar que, si las autoridades determinan que existe simulación, esta será, en principio, exclusivamente para efectos fiscales, según aquel dispositivo. Sin embargo, la simulación de acto jurídico también es un delito que se equipara al de defraudación fiscal, según el artículo 109, fracción IV, del CFF. Entonces, ¿cómo podría un funcionario abstenerse de reportar esos hechos si pudieren ser constitutivos de un delito, toda vez que

está obligado a ello conforme al segundo párrafo del numeral 222 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP)?

COMENTARIO FINAL

En resumen, a partir de la Reforma Fiscal del ejercicio 2022 se tiene que poner especial atención a los contratos de operaciones entre partes relacionadas, debiendo verificar que el contrato sea el vehículo contractual idóneo, que señale claramente cuáles son los activos, funciones, riesgos y contraprestación que ejecutará cada una de las partes, a efecto de que, cuando las autoridades fiscales los revisen en el marco del ejercicio de sus facultades de comprobación, no tengan ninguna duda de que tales operaciones existen y se trata de operaciones reales y no simuladas como lo señala el artículo 42-B del CFF, en relación con el numeral 177 de la LISR. El no hacerlo así puede colocar en una situación de riesgo extremo a los contribuyentes del régimen de precios de transferencia o incluso condicionar su operación. •