



Usuario: Alfredo Castilleja

Email: ALFREDOCASTILLEJA@CANDC.MX

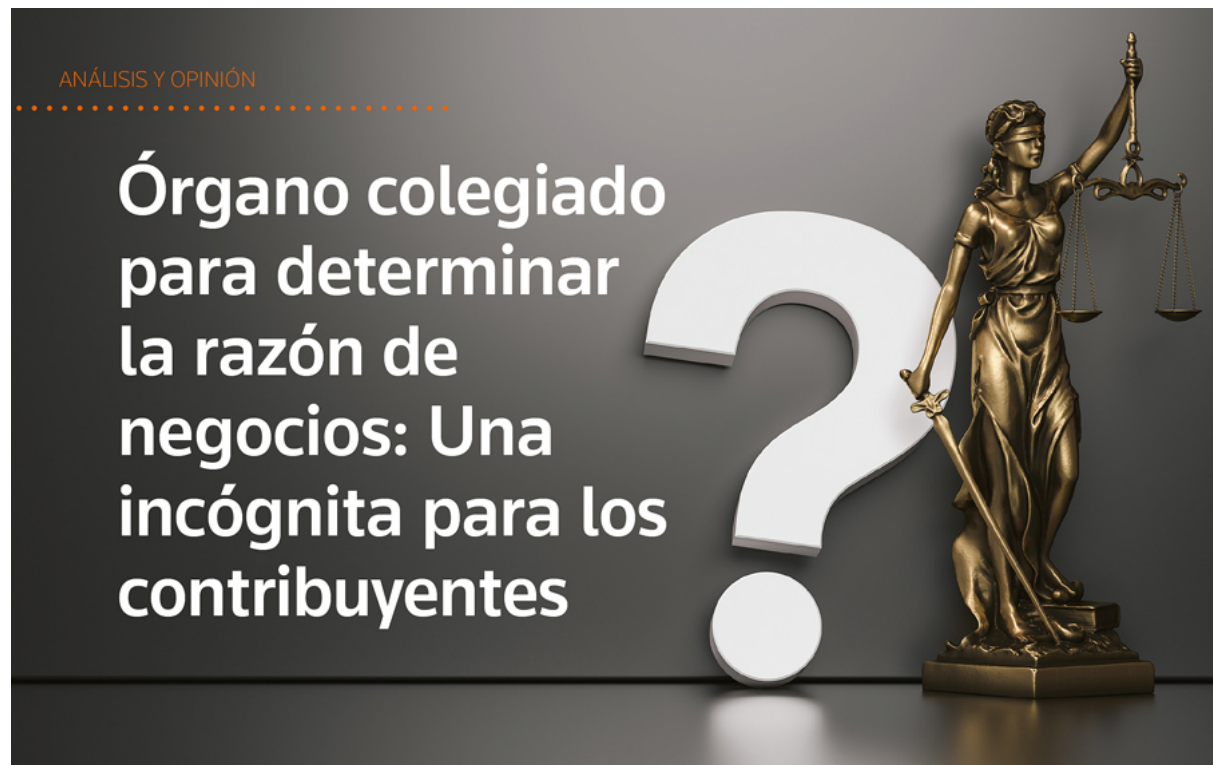
Fecha: 30/03/2023 11:48:20

Órgano colegiado para determinar la razón de negocios: Una incógnita para los contribuyentes

Alfredo A. Castilleja Quiles

Daniel Hernández Enciso

Puntos Finos - Número 332/2023 - 01/03/2023



Dr. Alfredo A. Castilleja Quiles, Socio Director de C&C ASESORES



Lic. Daniel Hernández Enciso, Abogado Senior de C&C ASESORES

INTRODUCCIÓN

En la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2023, se incorporó la regla 2.1.52., **1** la cual establece

Copyright © 2023 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.



a los funcionarios que integrarán el órgano colegiado al que hace referencia el **artículo 5-A** del **CFF 2** y, de ese modo, den cumplimiento a la “regla general antiabuso”, denominada así por el legislador que dio origen a esta nueva facultad dotada a la autoridad fiscal. Este órgano colegiado estará conformado por funcionarios públicos, tanto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Lo anterior, en razón de que el tercer párrafo del **artículo 5-A** del CFF señala que, previo a que la autoridad fiscal en el uso de sus facultades de comprobación determine si los actos jurídicos realizados por un contribuyente carecen de razón de negocios, deberá someter a consideración y a opinión de un órgano colegiado, en caso de que se haya detectado tal situación. El objetivo es que, por medio de este último, se obtenga una opinión favorable y, por ende, se emita la resolución respectiva en la que determinen las contribuciones, accesorios y multas correspondientes, derivado de esa carencia de razón de negocios.

1 Véase en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0

2 Véase en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

ANTECEDENTES

El 8 de septiembre de 2019, el titular del Poder Ejecutivo Federal presentó al Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, la “Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la **Ley del Impuesto sobre la Renta**, de la **Ley del Impuesto al Valor Agregado**, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”. **3** De este último ordenamiento jurídico, el legislador propuso la adición del artículo 5-A, a efecto de dotar a la autoridad fiscal de presumir, en el uso de sus facultades de comprobación, cuando no existe razón de negocios con base en los actos jurídicos realizados, a la cual se denomina como una “regla general antiabuso”.

Bajo esa premisa, el legislador, en su exposición de motivos, señaló que una de las razones por las cuales debía instaurarse esa nueva regla, derivaba en virtud del principio de equidad tributaria que por imperativo constitucional se prevé en el **artículo 31**, fracción IV, de la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** (CPEUM), **4** ya que consideró que los contribuyentes deben encontrarse en las mismas condiciones y, por ende, deben de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, con independencia de aquellos que se encuentren en condiciones distintas en atención a su capacidad contributiva.

Asimismo, apuntó que en la práctica se han detectado a diversos contribuyentes que realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el objeto de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica; es decir, por medio de diversos actos jurídicos, buscan evitar el nacimiento del hecho generador y así aminorar o, incluso, eludir la carga fiscal.

Por ello, el legislador comenta que las malas prácticas, además del conflicto de inequidad, provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones, pues considera que, a través de esos actos jurídicos, la obtención del beneficio fiscal, por parte del contribuyente, implica la reducción, eliminación o diferimiento temporal de un gravamen.

Por otro lado, dentro de los antecedentes de esta “regla general antiabuso”, el 26 de octubre de 2021 se presentó la iniciativa para reformar el **artículo 5-A** del CFF, **5** con el objeto de señalar los límites bajo los que la autoridad fiscal podrá aplicarla. De tal modo que esta regla, únicamente, puede emplearse en el ejercicio de sus facultades de comprobación y, a la postre, la propia autoridad debe someter a consideración del órgano colegiado multirreferido y obtener una opinión favorable para la aplicación de dicho precepto legal.

3 Cámara de Diputados. LXIV Legislatura. *Gaceta Parlamentaria*. No. 5361-D. Véase en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>

4 **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

5 Cámara de Diputados. LXV Legislatura. *Gaceta Parlamentaria*. No. 5894-I. Véase en: http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/oct/Ini.Sen_Pan-20211026.pdf

FUENTE LEGAL DEL ÓRGANO COLEGIADO

El órgano colegiado tiene su origen en el tercer párrafo del **artículo 5-A** del CFF, el cual determina que la autoridad fiscal, previo a la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional en la revisión electrónica, deberá someter el caso ante dicho órgano colegiado para obtener una opinión favorable en la aplicación de este numeral. Asimismo, refiere el plazo en el que el órgano en cuestión ha de pronunciar su postura respectiva y el efecto que produce en el supuesto de que no cumpla con el plazo que prevé.

A su vez, la norma en cita determina que las disposiciones relativas al órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general (RM) que al efecto expida el SAT, por lo que tales disposiciones se encuentran previstas en la regla 2.1.52. de la RM para 2023, **1** la cual establece la integración del órgano colegiado, compuesto por funcionarios públicos pertenecientes a la SHCP y al SAT. También, se precisa que podrán asistir los servidores públicos adscritos a la unidad administrativa que conozca del caso sometido a opinión del órgano colegiado, así como representantes de las autoridades mencionadas con antelación que estimen pertinentes, con la salvedad de que estos tendrán participación con voz, pero sin derecho a voto.

De igual manera estipula el *quorum* mínimo para sesionar, el cual equivale, al menos, a cinco de los funcionarios previstos en las fracciones III y IV de la regla en cuestión, a saber:

- Los titulares de las unidades administrativas de la SHCP siguientes:

a) Unidad de Legislación Tributaria.

b) Unidad de Política de Ingresos Tributarios.

c) Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta.

- Los titulares de las unidades administrativas del SAT siguientes:

a) Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

b) Administración General de Grandes Contribuyentes.

c) Administración General de Hidrocarburos.

d) Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

e) Administración General Jurídica.

Por último, la regla concerniente a este análisis señala que la opinión del órgano colegiado se conformará con el voto de más de la mitad de los funcionarios presentes y, en caso de empate, el titular de la Administración General Jurídica tendrá el voto de calidad.

ALCANCES O EFECTOS DEL ÓRGANO COLEGIADO PARA DETERMINAR LA RAZÓN DE NEGOCIOS

Como se puede observar, ni el **artículo 5-A** del CFF ni la regla 2.1.52. de la RM para 2023 ahondan más sobre la funcionalidad del órgano colegiado, es decir, no versan sobre los parámetros o métodos que habrá de seguir para la emisión de la opinión respecto de aquellos asuntos que se pongan a su consideración para la aplicación de la “regla general antiabuso”.

Dicho de otro modo, en los preceptos legales que prevén al órgano colegiado, no se menciona: **(i)** la naturaleza jurídica ni las características que habrá de contener la opinión; **(ii)** la metodología para la emisión de la opinión con base en la razón de negocios del asunto correspondiente, y **(iii)** el plazo para su pronunciación es incierto, ya que no indica el cumplimiento o vencimiento de este.

Máxime lo anterior, ni siquiera en la exposición de motivos se advierte que el legislador haya expresado las razones de la creación de un órgano colegiado, por lo que puede interpretarse que se creó sin aquellos elementos que permiten otorgar seguridad y certeza jurídica al contribuyente, pues de forma intempestiva se estableció en los ordenamientos jurídicos antes mencionados, de modo que no existe razón lógica ni jurídica en su creación.

Luego entonces, la creación del órgano colegiado resulta ser una incógnita, pues la emisión de su opinión, respecto de aquellos casos en los que la autoridad fiscal ponga a su consideración, no mantiene una debida estructura jurídica, por lo que podría afectar gravemente la esfera jurídica de los contribuyentes al recaracterizar los actos jurídicos que soporten sus operaciones y, por ende, la generación de créditos fiscales, accesorios y multas correspondientes que se originen con motivo de aquella opinión.

Bajo esa tesitura, se considera que la creación del órgano colegiado, al no prever parámetros o métodos que habrá de seguir para la emisión de su opinión, posee las siguientes incertidumbres:

1. La ley (**artículo 5-A** del CFF) prejuzga sobre el hecho de que la opinión será positiva.
2. El órgano colegiado se encuentra integrado por funcionarios pertenecientes a la misma autoridad que presume la carencia de razón de negocios.
3. No prevé medio de defensa alguno en contra de la opinión del órgano colegiado.
4. No menciona si las facultades de comprobación que se ejercen en ese momento continúan su plazo o hay una suspensión de por medio, lo cual genera incertidumbre, sobre todo en el oficio de observaciones o en el tratamiento que se le dará en relación con el plazo concedido por el órgano colegiado.
5. Incertidumbre sobre si la opinión resulta definitiva o es orientativa para determinar la razón de negocios.

Por lo anterior, tales consideraciones dejan en un estado de total inseguridad e incertidumbre jurídica al contribuyente respecto a la emisión de la opinión por parte del órgano colegiado; pues, este carece de bases y estructura para su funcionamiento. De modo que resulta indubitable que los sujetos pasivos de la relación tributaria tendrán que lidiar y confrontar este tipo de adversidades a través de los medios de defensa que procedan en su caso, siendo el juicio de amparo indirecto la vía oportuna para menguar la aplicación de la “regla general antiabuso”; asimismo, que, a la postre, se realicen las modificaciones respectivas a los preceptos legales en los que se advierta tal figura jurídica.

CONCLUSIONES

El órgano colegiado creado para la emisión de la opinión en aquellos asuntos que la autoridad fiscal ponga a su consideración, en la presunción de que los actos jurídicos realizados por el contribuyente carecen de razón de negocios, es incierto en cuanto a su funcionalidad y estructura con respecto a sus pronunciamientos, ya que, desde la iniciativa del decreto de reforma por el que se creó el **artículo 5-A** del CFF, no se exponen de forma clara ni precisa los motivos de su establecimiento y no tiene bases ni sustentos metodológicos en función de la emisión de las opiniones en las que se aplique el supuesto de la “regla general antiabuso”.

Por ello, se presupone que la creación de este órgano se encuentra encaminada a reformar su estructura y funcionalidad con base en las situaciones de hecho y de derecho que se generen con motivo de la aplicación de la “regla general antiabuso”, verbigracia, de la actuación de las autoridades fiscales y, sobre todo, de la actuación de los contribuyentes al acudir a defender sus derechos ante órganos jurisdiccionales y judiciales respectivos.

De ese modo, la regla general, a la que hace mención el **artículo 5-A** del CFF respecto a las



disposiciones relativas al órgano colegiado, es meramente subjetiva, genérica y ambigua, dado que no expresa más que la integración de este órgano, el *quorum* mínimo para la votación de los asuntos que sometan a su consideración, así como los votos de calidad en el caso de empate; por lo que no crea ni otorga certidumbre jurídica para el contribuyente, dando pie a malas prácticas por parte de la autoridad fiscal en uso de sus facultades de comprobación.

Estas situaciones, inminentemente, deberán ser dilucidadas a través de las controversias que susciten con motivo de su aplicación una vez que las autoridades fiscales comiencen a emplear las disposiciones normativas que regulan la “regla general antiabuso”. •