

Abril 24, 2008

Determinación presuntiva de Ingresos, como elemento de prueba de la existencia de simulación de actos jurídicos o contratos

En materia fiscal, los ilícitos penales pueden derivar de la relación jurídico tributaria entre fisco federal y contribuyentes y en su caso se detectarán, a través del procedimiento de fiscalización que emprendan las autoridades fiscales.

Las conductas delictivas en materia fiscal se consideran como delitos de carácter patrimonial, cuya víctima es el fisco federal y dentro de los cuales se encuentra la simulación de actos jurídicos o contratos que es equiparable a la defraudación fiscal según lo dispuesto en artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, tema que a continuación se desarrollará.

Lic. Silverio Hernández Casillas
Servicios Jurídicos Integrales
silverio.hernandez@mx.ey.com

Concepto de simulación

En relación con el concepto simulación, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, establece el régimen normativo al que se sujeta el sistema tributario federal, señalando que regirán en primer término las leyes fiscales respectivas y a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán en el campo del derecho impositivo en forma supletoria el Derecho Federal Común; consecuentemente, resulta aplicable al tema que nos ocupa, el Código Civil Federal, el cual en su artículo 2,180 dispone: *“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”*.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, al comentar el artículo 2180 del Código Civil del Distrito Federal, cuyo texto y número es igual al del Código Civil Federal, señala:

“La simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente o concertadas por las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado al cabo; en otras palabras, es una declaración que no exterioriza la voluntad real de las partes y que de manera deliberada o acorde emiten los autores de un acto jurídico para engañar por medio de ellos a terceros, por consiguiente, es simulado el acto

cuando hay contradicción consciente entre lo querido y lo manifestado al exterior. El negocio simulado no responde a la verdad, tiene sólo una apariencia contraria a la realidad. Sus elementos característicos son: dos o más declaraciones de voluntad deliberadamente disconformes con la intención de los declarantes y con la finalidad de engañar a los terceros.”

De lo anteriormente expuesto se desprende que en los actos jurídicos simulados se presenta engañosamente una cosa, como si en verdad existiera, es decir, es hacer aparecer como reales actos que no lo son, con el fin de obtener un resultado benéfico para el contribuyente, pero en perjuicio del fisco federal.

Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales

Al respecto, cabe precisar que el tema en cuestión está específicamente relacionado con lo establecido en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el que en sus párrafos decimonoveno, vigésimo primero y vigésimo segundo, respectivamente, señala lo siguiente:

“ ...

*Para los efectos de éste Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, **determinar la simulación de los actos jurídicos** exclusivamente para efectos fiscales la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal.*

...

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;

b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y

c) 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 probar la simulación, **la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.***

... ”

Del contenido del precepto legal reproducido con anterioridad se deduce que la autoridad fiscal:

- a) Determinará la simulación de los actos jurídicos, únicamente para efectos fiscales, cuya resolución debe estar debidamente fundada y motivada según lo dispuesto en el párrafo decimonoveno del referido precepto legal.
- b) En la resolución administrativa en que determine la simulación, deberá, según lo dispuesto en el párrafo vigésimo primero del artículo de referencia: cuantificar **el beneficio fiscal obtenido** con motivo de la existencia de simulación de actos jurídicos.
- c) Para probar la simulación podrá apoyarse en **elementos presuncionales**, atento a lo dispuesto en el párrafo vigésimo segundo de la disposición legal antes señalada, lo cual evidencia el exceso en que incurrió el legislador.

De lo anterior se desprende que la autoridad está obligada a fundar y motivar la resolución a que se refiere el señalado inciso b), sin embargo, el problema radica en que los ingresos que sirven de base para cuantificar el beneficio fiscal obtenido, pueden ser de los denominados presuntivos, según lo establece el párrafo vigésimo segundo del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer que “Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales”, lo cual implica que dichos ingresos y por consiguiente el mencionado beneficio no sean los que de manera real y efectiva obtuvo el contribuyente.

Por lo tanto, corresponde a la autoridad fiscal, en su carácter de tercero, acreditar que al determinar una contribución, el contribuyente utilizó un acto jurídico para obtener un beneficio fiscal en perjuicio de la hacienda pública federal y que ese acto no es cierto.

Asimismo, y debido a que la simulación por si misma no es un delito, la autoridad fiscal debe cuantificar el importe del beneficio fiscal obtenido por el contribuyente como consecuencia de que detectó la existencia de una simulación al ejercitar sus facultades de comprobación, es decir debe acreditar el monto de los ingresos de fuente de riqueza en el país, ya que esa es la única forma de demostrar que el contribuyente obtuvo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

La determinación presuntiva como elemento para probar la simulación

En un marco de estricto derecho, la determinación presuntiva como elemento para probar la simulación, implica la ausencia de certeza de que los ingresos que se toman en consideración para cuantificar el beneficio fiscal obtenido, son los real y efectivamente obtenidos por el contribuyente.

El hecho de que la autoridad determine que existe simulación de actos jurídicos, o contratos lleva implícitamente la probable comisión del delito contenido en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación,

el cual establece los elementos que integran la descripción legal del mismo, en los siguientes términos: *“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien: IV. Simule uno o mas actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”* El beneficio indebido a que se refiere la anterior transcripción, indudablemente corresponde a uno de los elementos que integran el delito correspondiente.

En este contexto, es importante destacar que en el caso que se analiza la existencia de esa figura delictiva, dependerá no de conductas que realicen los contribuyentes, sino de hechos atribuibles a la autoridad fiscal como es la determinación presuntiva de ingresos lo cual significa que existe duda de que realmente sean ingresos del contribuyente. Consecuentemente, la resolución administrativa en que se determine la existencia de la simulación, está viciada de origen.

Conclusión

De conformidad con lo anteriormente expuesto, se llega a la conclusión de que si conforme a lo dispuesto en el párrafo vigésimo segundo del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se pretende probar la simulación con base en ingresos presuntos, la cuantificación del beneficio fiscal que realice un tercero como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es incierta, por lo que si esa cuantificación corresponde a uno de los elementos integrantes del delito de defraudación fiscal contenido en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, no puede ser imputable al contribuyente una conducta delictiva, ya que se debe probar que ésta fue realmente llevada a cabo por el mismo.