

**FACULTAD LIBRE DE DERECHO
DE MONTERREY**

LICENCIATURA EN DERECHO



ANÁLISIS EXEGÉTICO DEL ARTÍCULO 5o.-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN Y SUS POSIBLES IMPLICACIONES EN LA PRAXIS CONTENCIOSO-
ADMINISTRATIVA

TESIS QUE EN OPCIÓN A TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

JOSÉ TEÓFILO SMEKE SÁNCHEZ

ASESOR DE FONDO: MTRO. JOSÉ RAMÓN ORENDÁIN URRUTIA
ASESOR DE FORMA: DR. JOSÉ FABIÁN RUIZ

SANTA CATARINA, N.L.

NOVIEMBRE, 2022

Santa Catarina, Nuevo León, a 25 de noviembre de 2022

DEDICATORIA.

A mi pareja.

A mis padres.

Al C.P. Humberto Saldaña.

Al Licenciado Luis Alonso Ávila Madrid.

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE.

En esta investigación se busca, a partir de un contexto de combate a la elusión fiscal, analizar el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, incorporado al sistema impositivo mexicano en la reforma fiscal del año 2020.

Previo al estudio puntual y exhaustivo, se brinda una narrativa que ayuda a diferenciar, primero, la elusión de la evasión fiscal; en orden de entender cómo otros países pretenden mitigar ambos fenómenos.

Una vez que queda claro lo anterior, a la par de tener presente en qué consisten las cláusulas antiabuso, ya sean generales, especiales o sectoriales, se entra a un estudio detallado que permite desarticular todos los componentes integrantes de la norma en lo individual; y, habiendo agotado cada elemento particular, se analiza en su conjunto para contestar preguntas detonantes que, comúnmente, surgen respecto de esta disposición. Especialmente el actuar que los contribuyentes deben seguir para el correcto funcionamiento de la Norma General Antielusión.

Palabras clave: elusión fiscal – cláusula antielusión – presunción – razón de negocios – beneficio económico razonablemente esperado – beneficio fiscal – economía de opción – recaracterización – acto tributario procurado.

ABSTRACT AND KEY WORDS.

This paper seeks, from a context of combating tax avoidance, to analyze section 50.-A of the Federal Tax Code, incorporated into the Mexican tax system in the tax reform of the year 2020.

Prior to the specific and exhaustive study, a narrative is provided that helps to differentiate, first, avoidance from tax elusion; in order to understand how other countries intend to mitigate both phenomena.

Once the above is clear, along with keeping in mind what the anti-abuse clauses consist of, whether they are general, special or sectoral, a detailed study is executed that allows disarticulating all the components of the section individually; and, having investigated each particular element, it is analyzed as a whole to answer triggering questions that commonly arise regarding this provision. Especially the actions that taxpayers must follow for the proper functioning of the General Anti-Avoidance Rule.

Keywords: tax avoidance - anti-avoidance clause - presumption - business reason - reasonably expected economic benefit - tax benefit - option economy - recharacterization - procured tax act.

ÍNDICE.

	Página
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULOS	
I. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.	9
A. Generalidades.	9
1. ¿Qué se entiende por elusión?	9
2. Elusión en materia fiscal.	9
B. Diferencias entre elusión y evasión fiscal.	13
C. Combate a la elusión a nivel internacional.	15
1. La OCDE y el Plan de Acción BEPS.	15
D. Concepto de Cláusula Antielusión.	16
1. Cláusulas generales.	19
2. Cláusulas especiales.	21
3. Cláusulas sectoriales.	22
E. Adición del artículo 5o.-A.	22
F. Regulación en otros países.	24
II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5o.-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	26
A. Descomposición de los elementos que integran la norma.	26
1. Presunción.	26
2. Razón de Negocios.	30
3. Beneficio Fiscal.	33
4. Beneficio económico razonablemente esperado.	35
5. Pasos de operación.	39
B. Consecuencias y efectos de su aplicación.	45
1. Desconocimiento de los efectos fiscales del acto jurídico.	45
2. Recaracterización para efectos fiscales.	46
3. Determinación de contribuciones, accesorios y multas.	46
C. Alcance de la norma.	48
1. Ámbito interpretativo-aplicativo.	48
D. Requisitos de legalidad.	53
E. Retroactividad de la disposición.	55
1. ¿Norma de procedimiento o de fondo?	55

CONCLUSIONES	56
BIBLIOGRAFÍA	59

INTRODUCCIÓN

En un entorno de recaudación masiva, adicionado con el amplio espectro de facultades de fiscalización que han sido instituidas a favor de las autoridades hacendarias, se torna imperioso realizar un escrutinio detallado acerca de cómo debe interpretarse y aplicarse un dispositivo que a la fecha no ha sido empleado: el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación.

Ello, dado que la disposición de referencia tiene imbibida una de las presunciones con más relevancia dentro de las herramientas del órgano liquidador –*la razón de negocios*– ya que la misma no sólo se limita al procedimiento previsto en el numeral 5o.-A, sino que también puede actualizarse en otros supuestos marcados dentro de los ordenamientos en materia fiscal que existen en la legislación mexicana, motivo por el cual su comprensión es indispensable a fin de poder determinar –*en atención a los parámetros de legalidad y constitucionalidad*– su debida utilización.

El numeral antes referido fue adicionado al Código Tributario a partir del primero de enero del año 2020. Sin embargo, a pesar de su vigencia, y como anteriormente se adelantó, la disposición aludida aún no ha sido aplicada por las autoridades hacendarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En esas condiciones, derivado de la interpretación que pueda efectuarse del artículo 5o.-A, se pretende abordar –*dicotómicamente*– dos aspectos: **(i)** Su aplicación y **(ii)** la posible implicación que el uso de esa norma pueda tener dentro del Juicio Contencioso Administrativo Federal.

En ese orden de ideas, el objetivo general del presente trabajo consiste en establecer cómo debe aplicarse el artículo 5o.-A del Código Tributario Federal con base en los métodos de interpretación conducentes y analizar los posibles escenarios de su impugnación dentro del juicio de nulidad cuando el oficio liquidatorio sea determinado con motivo de la aplicación de la norma presuncional de mérito (*razón de negocios*); lo que bien puede sintetizarse a través de la siguiente interrogante: ¿Cómo debe interpretarse y aplicarse el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación?

La pregunta antes planteada se procura contestar a la luz del contenido de cada capítulo, pues, en primer lugar, dado que el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación se inspira en el combate a la elusión tributaria, se ofrece una amplia explicación de lo que implica dicho fenómeno (elusión). Máxime que el numeral citado es finalmente un intento del Estado Mexicano de implementar el Plan de Acción BEPS acordado con otros países integrantes de la OCDE.

En tal sentido, sobresale la relevancia de acudir a los orígenes de la elusión, su diferencia con la evasión fiscal y lo que han hecho otras jurisdicciones a nivel mundial mediante las denominadas cláusulas antielusivas.

Asimismo, posterior a haber brindado un panorama de lo ocurrido a nivel internacional, se trae a cuenta, a modo de “tropicalización”, la forma en que México le dará seguimiento a las acciones BEPS antes mencionadas para aminorar la elusión fiscal.

En segundo término, se realiza un escudriñamiento de los elementos específicos que componen la norma para poder delimitar su alcance a la luz del ámbito interpretativo-aplicativo.

Y, en tercera instancia, a sabiendas de las cuestiones sustantivas y adjetivas del texto legal, se desea someter la aplicación a través de un examen de legalidad y, en ese orden, determinar cuál sería la causal de nulidad que pudiese actualizarse en el juicio contencioso administrativo derivado del incumplimiento particular de cada requisito.

Capítulo I

LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

En este capítulo se abordarán las generalidades del concepto “elusión” en sentido literal, para posteriormente desarrollarlo en relación con la materia fiscal y, en esa línea, delimitar qué debe entenderse por elusión tributaria (diferenciándola de la evasión) para poder comprender mejor lo que distintos países intentan combatir a través de la implementación de las denominadas “cláusulas antielusivas”, ya generales, ya especiales; y hecho lo anterior, verificar cómo es que el Estado Mexicano pretende cumplir con el mismo cometido, haciendo una comparación con la regulación en los otros países.

A. GENERALIDADES.

1. ¿Qué se entiende por elusión?

La Real Academia Española define al vocablo eludir como “*evitar con astucia una dificultad o una obligación; esquivar el encuentro con alguien o con algo; no tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente.*”¹

Así, lingüísticamente, puede señalarse a grandes rasgos que eludir consiste en la acción y efecto de evitar o esquivar algo con cierto grado de astucia.

2. Elusión en Materia Fiscal.

Habiendo asentado la acepción de la palabra “elusión”, y previo a realizar la conjunción de ese verbo con el adjetivo “fiscal” para posteriormente brindar una descripción de este fenómeno (elusión fiscal), conviene recordar que acorde con el Texto Constitucional, los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, pues el artículo 31, fracción IV, establece lo siguiente:

¹ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea. Autor <<https://dle.rae.es/eludir>> (Consulta: Mayo 02, 2022).

“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.”

Mandato constitucional que el artículo 1o del Código Fiscal de la Federación, en la parte que interesa, se encarga de reproducir:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

Ubicándonos en el sector de las contribuciones, el numérico 2o del Código Tributario hace una clasificación de las mismas:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:”

“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

“II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”

“III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.”

“III. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Ahora bien, con base en lo hasta aquí apuntado, es preciso mencionar que las contribuciones están compuestas por diversos elementos, mejor conocidos como “elementos constitutivos de toda contribución”, o “elementos esenciales”, los cuales han sido delineados por el legislador a través del numeral 5o del multicitado Código Fiscal Federal:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Del precepto transcrito, habría que ser enfáticos en la carga referida que responde al nombre de “objeto”, descrita por Juan Manuel Ortega Maldonado como *“la manifestación de la realidad sometida a la imposición.”*² Se hace este hincapié para diferenciar el objeto del tributo entre el objeto de la relación jurídico-tributaria, que es finalmente la obligación fiscal.

Expuesto con mayor amplitud, siguiendo a Raúl Rodríguez Lobato, la relación jurídica tributaria *“la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”*³ Y precisamente ese conjunto de obligaciones comprende la obligación fiscal, entendida como *“el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”*⁴

De esa manera, la aludida obligación fiscal nace cuando se configura el hecho imponible, que es *“el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”*⁵, que a su vez depende del hecho generador, consistente en *“la conducta material que coincide con el hecho imponible”*⁶; situación que también se advierte en la Codificación Fiscal Federal: *“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”*

En ese contexto, como aproximación preliminar, es dable sintetizar lo previo con lo siguiente:

*“...el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”*⁷

² Ortega Maldonado, Juan Manuel. **Derecho Fiscal**. 3ª ed. México, Porrúa, 2017/2019, p.54.

³ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. 3ª ed. México, Oxford, 1982/2014, p. 108.

⁴ Ídem. p. 106.

⁵ Ídem. p. 112.

⁶ Loc. cit.

⁷ Ídem. p. 118.

Lo anterior ilustra con meridiana claridad que el precitado deber de contribuir para los gastos públicos –obligación fiscal– sería, en relación con el concepto de elusión, lo que se busca evitar. Por consecuencia, se obtiene, en un primer plano, que la elusión en materia tributaria consiste –latu sensu– en *“impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto con el hecho legal.”*⁸

Objetivo que se puede cumplir al *“intentar no aplicar una norma amparándose en otra”*⁹, pues en la elusión fiscal *“no se realiza el hecho imponible, ello supone una actuación indirecta sobre el presupuesto de hecho a fin de no ubicarse en la hipótesis normativa del hecho imponible que se pretende gravar.”*¹⁰

Adicionalmente, cabe decir que:

*“Cuando el presupuesto económico puede realizarse igualmente a través de otro camino, esto es, que se puede alcanzar de un modo diverso previsto por el legislador al concebir la ley tributaria, ello dará lugar a la evitación del presupuesto de hecho legal alcanzando el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio.”*¹¹

Y sobre esos caminos diversos, García Novoa refiere que se trata de la:

*“Búsqueda por medio de instrumentos lícitos, a través de un uso de formas jurídicas o de fórmulas negociales menos onerosas fiscalmente hablando, o a través de la elección de alternativas negociales, con el propósito de evitar el tributo, minimizar su incidencia o la reducción de este; lo que conlleva a un conjunto de actividades de los particulares en general, lo que cabría calificar, a través de una caracterización ayuna de matices, como de uso abusivo.”*¹²

En tales términos, la elusión tributaria se asoma, según José de Jesús Gómez Cotero, cuando se está en presencia de las conductas que a continuación se listan:

“a) Por la simple no realización del presupuesto de hecho establecido en la norma, sin que ello se deba a la utilización de formas jurídicas atípicas.”

“b) Por la realización de algún supuesto de los conocidos como economía de opción o economías fiscales.”

*“c) Por el abuso de las formas jurídicas, que suponen una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra, que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación.”*¹³

⁸ Chávez Pérez, Obed. **La Cláusula Antielusión en la Legislación Fiscal Mexicana. Análisis de los Alcances y Contexto del Artículo 50.-A del CFF.** México, Thomson Reuters, 2021, p. 1.

⁹ Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico.** 2ª ed. México, Themis, 2014/2021, p. 121.

¹⁰ Loc. cit.

¹¹ Loc. cit.

¹² Loc. cit.

¹³ Ídem. p. 122.

Como se observa, en el ámbito tributario existen múltiples ángulos desde los cuáles la elusión fiscal puede ser entendida y, pese a que no existe uniformidad respecto de la definición, es posible sustraer la esencia y sus principales características para eventualmente proponer un concepto acotado.

En esa guisa, conforme a las diversas explicaciones, se desprende que la actividad elusoria en el campo fiscal:

- a) Tiene como fin último esquivar el cumplimiento de la obligación tributaria.
- b) Su evitación se efectúa, generalmente, mediante la no realización del hecho imponible.
- c) Se busca, con la utilización de instrumentos lícitos y la planeación de formas jurídicas –en apego a las normas positivas– minimizar la incidencia.

Luego entonces, se patentiza que la elusión fiscal es el resultado de emplear instrumentos jurídicos que sin producir una vulneración directa a las normas logran la no realización del hecho imponible con el propósito de evitar el tributo al impedir el nacimiento de la obligación fiscal.

B. DIFERENCIAS ENTRE ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL.

Se ha venido diciendo, reiteradamente, que las acciones elusorias guardan cierto respeto a las normas jurídicas y que, por ese motivo, no se habla propiamente de un comportamiento que pudiera calificarse de ilegal.

No obstante, existe una figura que a pesar de perseguir el mismo propósito de alcanzar el no pago de las cargas impositivas, lo hace en contravención a las disposiciones aplicables, siendo naturalmente ilícito: la evasión fiscal.

En efecto, la evasión, en principio, “*exige un comportamiento fraudulento, o sea, deshonesto, anti-tributario de parte del sujeto pasivo.*”¹⁴ Pero una de las diferencias protagónicas que marca con más nitidez el contraste entre ambas figuras, versa en torno a que:

*“En la evasión fiscal, se realiza el hecho imponible y por lo tanto nace la obligación tributaria; sin embargo, dicha realización o su verdadera dimensión económica se le oculta a la Administración Tributaria, de tal manera que un impuesto sólo se podrá evadir cuando aparezcan los supuestos de la obligación tributaria, es decir, cuando se ha realizado el hecho imponible.”*¹⁵

Expresado en otras palabras, no puede incumplirse con algo que desde un inicio no es obligatorio, tal y como sucede en la elusión; en virtud de que en ese caso no se realiza el hecho imponible y la obligación tributaria no nace. A diferencia de ello, en la evasión fiscal se tiene una plena causación de contribuciones por haberse realizado el hecho imponible, pero el deber de carácter patrimonial originado por dicha realización se incumple por medio del comportamiento ilícito del sujeto pasivo.

En esa inteligencia, es acertada la descripción que se proporciona respecto de la evasión fiscal:

*“En la evasión, la conducta transgresora tiene por objeto la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico, mediante la utilización de documentos materiales o ideológicamente falsos; o la realización de actos o negocios jurídicos que no corresponden a la realidad jurídica efectiva o a la obstrucción o destrucción que impide la determinación de la deuda tributaria.”*¹⁶

Igualmente, se corrobora al interior del Código Fiscal de la Federación que la conducta en análisis ha sido tipificada por el legislador como un delito:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”

En fin, se concluye que “*la evasión fiscal implica la transgresión o violación de la legislación tributaria, en tanto que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.*”¹⁷

¹⁴ Loc. cit.

¹⁵ Loc. cit.

¹⁶ Ídem. p. 123.

¹⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel. Ob. cit. p. 136.

C. COMBATE A LA ELUSIÓN A NIVEL INTERNACIONAL.

1. La OCDE y el Plan de Acción BEPS.

Al igual que en México, “los gobiernos tienen la obligación de proveer a la sociedad un conjunto determinado de bienes y servicios públicos, vinculados a la promoción del bienestar económico, social, ambiental y la redistribución de la riqueza.”¹⁸ Tarea que, por supuesto, se lleva a cabo obteniendo niveles adecuados de ingresos fiscales.

Sin embargo, como en toda actividad recaudatoria, tanto la evasión, como la elusión fiscal, están presentes. En el contexto internacional se ha acuñado a esta problemática como *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios Fiscales* (en adelante BEPS, por sus siglas en inglés). Además de identificar el conflicto, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) se reunieron en el año 2012 para celebrar la Cumbre del G20 y diseñar, en dicha junta, un proyecto para hacer frente a las complicaciones que BEPS representa para la fiscalización de cada economía.¹⁹

Derivado de esa solicitud, con el fin de evitar la evasión fiscal, las prácticas nocivas y la planificación fiscal agresiva, la OCDE elaboró y publicó en el año 2013 un proyecto con 15 acciones para dar respuesta a los problemas BEPS, titulado: Plan de Acción BEPS.

Respecto de las 15 medidas que lo conforman, se detectan tres pilares fundamentales: “dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica.”²⁰ Por lo que hace al segundo pilar, las líneas de acción 5 y 6 son aquellas que reflejan una estrategia más frontal en tratándose del abuso del derecho y la sustancia económica y que, presumiblemente, dieron pauta para la creación de las cláusulas antiabuso.

¹⁸ Villarreal Flores, Raúl Alfonso. **El Disfraz del Dinero. Evasión Fiscal y la Cultura Tributaria en México.** México, Tirant lo Blanch, 2022, p. 206.

¹⁹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. **Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales.** México, Tirant lo Blanch, 2020, p. 550.

²⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. **Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.** Autor, 2015, p. 3.

Las acciones 5 y 6, tituladas: “*Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*” e “*Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*”, respectivamente, buscan –primordialmente– que los contribuyentes evidencien a través de un test cuál es el propósito y las razones principales que tomaron en consideración para realizar determinadas transacciones al amparo de los convenios fiscales celebrados por distintos países²¹; esta intención debe probar que realmente existe un motivo económico-negocial subyacente en la operación que vaya más allá del beneficio fiscal aparejado en dicha transacción.

Por esto, y como será desarrollado en el apartado siguiente:

*“... los países han incluido cláusulas antiabuso en sus cuerpos normativos para observar los efectos de cualquier acto que busque obtener beneficio meramente fiscal de un convenio. Con esta cláusula las autoridades tributarias de los países buscan determinar si el acto jurídico (operación) de algún contribuyente tiene la exclusiva finalidad de obtener una ventaja fiscal, derivada de un abuso del derecho o de una indebida interpretación de la norma tributaria.”*²²

D. CONCEPTO DE CLÁUSULA ANTIELUSIÓN.

En concomitancia con el Plan de Acción BEPS, y con la finalidad de mitigar la actividad elusoria, los Estados afectados (y los preventivos) reaccionan estableciendo normas antielusión. Estas disposiciones son, en sentido amplio, “*instrumentos normativos tendentes a evitar los efectos de actos, actividades o negocios efectuados con un propósito solamente fiscal, sin ningún otro motivo válido.*”²³

De donde se sigue que, en sentido estricto, los instrumentos normativos en desglose vienen a ser:

*“Estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan consecuencias jurídicas que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración Tributaria de potestades para desconocer el acto o negocio realizado con intención elusoria o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.”*²⁴

²¹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 536.

²² Ídem. pp. 551-552.

²³ Ídem. p. 612.

²⁴ Loc. cit.

Como bien lo apunta Guadalupe Hinojosa Garatachía, estas normas “*dirigidas a evitar que la aplicación del sistema tributario en su conjunto, quede distorsionada por la utilización de negocios artificiosos u otros actos de elusión fiscal*”²⁵ se traducen en:

“...un intento de trazar una frontera ciertamente difusa, que separa lo legítimo y aceptable en términos tributarios, de aquello que no lo es; pero la adopción de una norma general antiabuso –siempre que se halle racionalmente conformada–, puede contribuir a dotar de una mayor equidad al ordenamiento tributario, neutralizando aquellas prácticas fiscales más agresivas y nocivas para el conjunto del sistema.”²⁶

Puntualmente, como colofón de lo que antecede, “*se trata de mecanismos en favor de las autoridades fiscales para combatir los beneficios fiscales obtenidos por los contribuyentes, a través de diversas operaciones que si bien son legales, ocultan la operación real, evitando actualizar el hecho imponible.*”²⁷

Es meritorio precisar que se está hablando de normas jurídicas, puesto que, de lo contrario, la autoridad tributaria no estuviese en aptitud legal para actuar en sentido alguno, lo que convertiría en inejecutable el cometido de eliminar las prácticas elusivas.

Se hace esta aclaración debido a que hay disparidad de calificativos para referirse a los instrumentos antielusión: cláusulas, normas, disposiciones y reglas; siendo que, irrestrictamente, acorde con las definiciones recientemente compartidas, se está (y estará) siempre en presencia de una norma jurídica.

Amén de ello, si bien es cierto que a estos instrumentos legales se les conoce como “cláusulas”, también lo es que ese concepto se refiere a una disposición contenida en un contrato o convenio y su uso en el terreno de la batalla contra la elusión se debe –y justifica– porque, como se vio con anterioridad, uno de los factores detonantes que originaron la creación del Plan de Acción BEPS se debe al abuso de los Convenios de Doble Imposición.²⁸ De ahí que sea más que frecuente encontrar la expresión “Cláusula Antielusión o Antiabuso”, entre otros conceptos que, al final de cuentas, giran alrededor del mismo tópico.

²⁵ Ídem. p. 706.

²⁶ Loc. cit.

²⁷ Ídem. p. 676.

²⁸ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 43.

Las cláusulas de trato “*surgen como oposición a los comportamientos elusivos de los administrados, ante la imposibilidad de prever todas las posibles válvulas de escape de la acción recaudadora del fisco.*”²⁹

Por eso, un tinte característico es que las administraciones “*buscan contar con una herramienta flexible que les faculte para cuestionar aquellas operaciones que resultan ilícitas por su contenido subyacente.*”³⁰

Retomando el análisis de estas cláusulas, dice Domingo Ruiz que:

*“son figuras utilizadas por el Derecho Tributario para combatir la elusión fiscal, cuando esta se logra de manera ilegítima a través del abuso del Derecho, la cláusula por lo tanto es un mecanismo de derrotabilidad de los beneficios fiscales obtenidos cuando estos son apartados de un propósito de negocio, lo que supone que existe un tipo de elusión fiscal que sí es legítima y se obtiene a través de las economías de opción, mecanismos que no busca frenar la creación de las cláusulas antiabuso.”*³¹

En esa medida, se ha visto que las legislaciones de múltiples países han optado por establecer dos tipos de normas antiabuso: a) Cláusulas generales y b) Cláusulas especiales. Las primeras “*prevén conductas de abuso o fraude no referidas de modo específico a la aplicación de un determinado tributo*”³², mientras que, las segundas, se enfocan en “*determinadas conductas que afectan la aplicación del tributo en concreto.*”³³

Según se aprecia, la clasificación se hace de acuerdo al grado de detalle con el que se formula el presupuesto de hecho, lo que como resultado pone de relieve que hay disposiciones antielusorias genéricas, distintas de las específicas (o especiales).

Ahora bien, los criterios que determinan la generalidad o especialidad de las cláusulas no pueden ser contradictorios, sino que deben atender a una sustancia y racionalidad propia. Las generales, de corte aproximativo y determinable³⁴; las especiales, de carácter preciso y determinado; diferencias que a continuación se desarrollan en los apartados subsecuentes.

²⁹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 662.

³⁰ Loc. cit.

³¹ Ídem. p. 660.

³² Loc. cit.

³³ Gómez Cotero, José de Jesús. Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico.** Ob. cit. p. 150.

³⁴ Ríos Granados, Gabriela y otros. **Temas Selectos de Derecho Tributario.** México, Porrúa, 2020, p. 77.

1. Cláusulas generales.

Al describir que las normas antielusorias son en sentido estricto “estructuras normativas con un supuesto de hecho”, es de aclararse que, de inicio, ese supuesto de hecho es lo que diferencia –principalmente– a las cláusulas generales de las especiales.

Así, las generales son *“de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación interna con el objeto de evitar la elusión fiscal.”*³⁵

Con más atino, Mauricio Estrada especifica que:

*“La generalidad imbibita en este tipo de cláusulas no está referida a la indefinición de los sujetos destinatarios, más bien, adquieren su denominación pues devienen ajustables a cualquier tributo, así como a cualquier acto u operación de un obligado tributario, merced las cuales, el legislador introduce una formulación legal abstracta cuyo efecto es no tomar en cuenta formas abusivas o disimuladas a fin de evitar la hipótesis de incidencia en una figura contributiva, de tal suerte que la autoridad fiscal podrá desconocer el negocio efectuado con propósito elusorio y, en su caso, recalificarlo al que verdaderamente corresponda, con las consecuencias impositivas inherentes.”*³⁶

Igualmente, en paralelo teórico, Edgar Jácome López complementa sosteniendo que *“en el caso de las cláusulas generales antielusivas, se estructuran fórmulas normativas más abiertas y amplias, y se justifican por lo limitado del lenguaje legislativo y de la capacidad para vaticinar el comportamiento del contribuyente.”*³⁷

De tal suerte que las cláusulas generales, al poder ser aplicadas a un número indefinido de casos, quiere decir que el supuesto de hecho puede ser entendido como un fenómeno elusorio diseñado en términos genéricos cuya ventaja estriba en poder incluir situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema de que se trate.³⁸

³⁵ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 703.

³⁶ Ídem. p. 612.

³⁷ Ídem. p. 682.

³⁸ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 44.

Y ese es justamente otro de los criterios para identificar si la cláusula es general: constatar que la disposición se ubique dentro de una codificación normativa y no en legislaciones especiales que sean propias de un tributo.

Por su parte, aunque ambas cláusulas (generales y especiales) comparten la misma misión –exterminar en la medida de lo posible la elusión–, las generales son las que mejor *“se acomodan a la definición de cláusula antielusión, en virtud de que su presupuesto es amplio y su consecuencia consiste en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para proceder a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de esquivar.”*³⁹

Allende de la composición normativa, y establecido el supuesto de hecho abierto y abstracto de las cláusulas generales, toca indicar cuál es el efecto y/o atribución conferida a la autoridad fiscal.

A este respecto, es dable aseverar que se le otorga al órgano hacendario una potestad *“para exigir tributos en situaciones excepcionales, claramente delimitadas en la norma, cuya interpretación ha de ser de carácter restrictiva, y su aplicación sucederá cuando se verifiquen todos los elementos contemplados en el presupuesto de hecho de la disposición.”*⁴⁰

Sin que obste a lo previo, las cláusulas generales también instituyen un mecanismo para que la administración pueda negar beneficios fiscales a las operaciones que carecen de sustancia y que tienen como propósito generar, meramente, el beneficio fiscal.⁴¹

Esto es, normas que autorizan la desestimación de actos jurídicos celebrados por los contribuyentes cuando presenten contenidos incompatibles con las calificaciones jurídicas exigidas por la norma tributaria.

Visto así, lo antedicho se resume en que las cláusulas generales antielusivas, al tener un supuesto de hecho amplio –y genérico– de aplicación, *“permiten a las autoridades tributarias recategorizar una transacción o serie de transacciones que los contratantes han realizado con el solo o principal propósito de obtener indebidos beneficios tributarios.”*⁴²

³⁹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 703.

⁴⁰ Ídem. p. 682.

⁴¹ Ídem. p. 704.

⁴² Ídem. p. 676.

2. Cláusulas especiales.

Lógicamente, al cubrir la explicación de las cláusulas generales, se vuelve más sencillo deducir las particularidades de las cláusulas especiales. En principio, y como era de esperarse, estas se incluyen en las leyes específicas de regulación de distintos tributos, no así en las codificaciones de observancia común.⁴³ Es decir, su ubicación natural es dentro del ordenamiento jurídico-tributario de las leyes rectoras de cada tributo.⁴⁴

Por cuanto hace a su estructura normativa, las cláusulas especiales se conforman por *“presupuestos aplicativos de un modo rígido, detallado y taxativo.”*⁴⁵

Por otro lado, esa rigidez ha llegado a provocar que las normas antielusión especiales sean equiparables a normas de corrección o prevención, en razón de que, *“a diferencia de las cláusulas generales, son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos que pretenden controlar, de manera preventiva, cerrando así espacios a los fenómenos de elusión.”*⁴⁶

De esa circunstancia, las cláusulas especiales se diseñan e incorporan a las leyes tributarias específicas cuando una conducta elusoria adquiere niveles preocupantes.⁴⁷

Consiguientemente, en lo que respecta a su aplicación con transacciones u operaciones individualmente consideradas, la autoridad no está efectuando una actuación de combate contra la elusión, más bien se limita a aplicar la norma reguladora del tributo al cual está referida.⁴⁸

⁴³ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 44.

⁴⁴ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 617.

⁴⁵ Ídem. p. 682.

⁴⁶ Ídem. p. 617.

⁴⁷ Ídem. p. 682.

⁴⁸ Ídem. p. 617.

3. Cláusulas sectoriales.

En último turno, en atención al criterio de ubicación de la cláusula, no es posible adoptar una concepción formalista y catalogar a una cláusula como “especial” por el simple hecho de estar contenida en la ley reguladora de un impuesto, y viceversa.⁴⁹

Ello es así, porque puede darse el caso de fenómenos “híbridos” en donde determinada cláusula esté dotada de presupuestos de hecho genéricos –como las generales– y su aplicación aparezca restringida por la propia ley que las prevé a un ámbito limitado, como las especiales. Estas son conocidas como las cláusulas sectoriales.⁵⁰

E. ADICIÓN DEL ARTÍCULO 5o.-A.

El Ejecutivo Federal, en uso de sus facultades constitucionales, presentó ante la Cámara de Diputados el paquete económico que contiene la exposición de motivos para la Reforma Fiscal 2020, y, dentro del apartado correspondiente a las reformas, adiciones y derogaciones de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se encuentra el punto número 3 que abarca la “*Regla general antiabuso.*”⁵¹

Al respecto, recogiendo las ideas centrales del mandatario federal, se dijo textualmente que:

“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.”

“Para ello, la presente iniciativa prevé que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo.”

⁴⁹ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 44.

⁵⁰ Loc. cit.

⁵¹ Disponible en línea: Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2020 < <https://www.ppef.hacienda.gob.mx/es/PPEF2020>> (Ago. 8. 2022).

“De esta forma, se garantiza que si los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como base una razón de negocios, la autoridad fiscal estará obligada a respetar la forma que haya utilizado el contribuyente, independientemente de que esto les represente la obtención de un beneficio fiscal, en virtud de que se reconoce la economía de opción en las operaciones con motivos de negocios.”

“Esta ficción jurídica permitirá, en algunos casos, a los contribuyentes y autoridades fiscales realizar un análisis más objetivo de conformidad con la propuesta de adición del artículo 5o.-A al CFF para determinar cuándo no existe una razón de negocios. Este párrafo no deberá interpretarse a contrario sensu, en el sentido que existe razón de negocios cuando el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal.”

En adición a ello, se compartieron estadísticas acerca de la reducción en México en comparación con otros países de América Latina y países miembros de la OCDE; la manera en que otros Estados combaten la elusión fiscal, específicamente por medio del uso de reglas generales antiabuso.

Asimismo, resalta que los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido la validez de las reglas antiabuso específicas ya contenidas en la legislación fiscal, reforzado todo con ficciones legales en materia tributaria.

Finalmente, explica que la razón de negocios es un concepto jurídico indeterminado y que, en el caso, es a su juicio la expresión más objetiva que se pudo haber empleado para los contribuyentes que logren demostrar la finalidad de sus operaciones, destacando que el concepto no es nuevo, ya que ha sido desarrollado con antelación por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Por conducto de esa iniciativa, se publicó en fecha 09 de diciembre de 2019, en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, quedando –por adición– el artículo 5o.-A como se sigue (cuya cita, pese a ser extensiva, es indispensable para este trabajo):

“Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”

“En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código,

en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.”

“Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.”

“La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.”

“Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”

“Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.”

“La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.”

F. REGULACIÓN EN OTROS PAÍSES.

Antes de transitar al siguiente capítulo, en donde se analiza detalladamente el artículo 50.-A del Código Fiscal de la Federación, es conveniente repasar de forma somera cómo se intenta disminuir el fenómeno elusorio en otras jurisdicciones, tomando en cuenta que la habilitación de estas cláusulas (generales, especiales y sectoriales) dependerá de circunstancias propias del sistema jurídico de cada Estado y por eso se encuentran diversas denominaciones al respecto.

Cronológicamente, desde hace más de cien años se estableció la primera cláusula antielusión en Nueva Zelanda, justo en el año 1878 y fue modificada después en 1891. Otro país “pionero” en propiciar lo que serían las bases para las actuales normas antiabuso es Alemania, quien precisamente desde la “*Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano*” de 1919 creó el método de interpretación económica cuya técnica consiste en analizar a la par el objeto y fin económico de la transacción.⁵²

A la postre, el Estado Germánico con la “*Ley de Adaptación Impositiva Alemana*” de 1934 y con los precedentes del “*Tribunal Financiero de Reich*” de 1937, se instauró que en la interpretación de las disposiciones fiscales debe estar considerado el significado económico de las leyes y que la forma jurídica que elijan los contribuyentes no es decisiva en el derecho tributario, sino más bien “*la real situación económica del hecho.*”⁵³

En Latinoamérica, se incorpora en 1946 la primera norma antielusiva en la “*Ley Argentina 11.683*” que contiene el “*principio de realidad económica.*”⁵⁴

A efecto de abundar un poco más en la regulación interna de otros países, y sin pretender que este escrito abarque un estudio exhaustivo de derecho comparado, se concluirá con el ofrecimiento de una tabla con datos extraídos de la exposición de motivos para la Reforma Fiscal 2020 anteriormente citada.⁵⁵

PAÍS(ES)	REGLA ANTIABUSO Y CONSECUENCIA
Australia, Bélgica, Canadá, Finlandia, Hong Kong, Irlanda, Israel, Nueva Zelanda, Sudáfrica, España y Suecia.	Requiere que el contribuyente tenga como propósito principal eludir el pago del impuesto y puede desconocerse la operación o ser recharacterizada.
Alemania, Francia e Israel.	Operaciones o actos simulados o artificiales.
Corea del Sur	Sustancia de la operación o beneficio económico.
España	Actos notoriamente artificiosos o impropios.
Estados Unidos	Doctrinas “ <i>step transaction</i> ”, “ <i>substance over form</i> ” y “ <i>business purpose.</i> ”
Francia	Fraude a la ley con posibilidad de recharacterizar.
India	Abuso de las disposiciones.
Israel	Operaciones impropias.
Italia	Operaciones realizadas sin razones económicas.
Suecia	Violación al propósito de la legislación.

⁵² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. **La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión**. México, Autores, 2020, p.25.

⁵³ Loc.cit.

⁵⁴ Idem. (pp.26).

⁵⁵ Disponible en línea: Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2020 < <https://www.ppef.hacienda.gob.mx/es/PPEF2020>> (Ago. 8. 2022).

Capítulo II

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5o.-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el capítulo correlativo, a partir de un profundo estudio y desentrañamiento de los elementos que componen el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, se determinará cuál es el alcance interpretativo que el operador jurídico puede atribuir para su aplicación, así como las consecuencias y efectos que tal aplicación acarrearía; y en esos términos, definir si la norma debe considerarse sustantiva o adjetiva, para así delinear los aspectos de retroactividad que en la especie cobran relevancia, seguido de descubrir cómo lo anterior embona o no con los precedentes que han sido emitidos desde los órganos jurisdiccionales.

A. DESCOMPOSICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA NORMA.

1. Presunción.

Presunción significa una suposición basada en ciertos indicios, que denota acción y efecto de presumir. Proviene de la voz latina *praesumere* que se traduce en sospechar o juzgar por inducción o igualmente conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello.⁵⁶

Se trata pues, de *“una operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto.”*⁵⁷ Legalmente, es *“la deducción de carácter general que la ley asienta y a la que se atribuye determinada eficacia.”*⁵⁸ Entonces, se estará ante una presunción legal cuando partiendo de un hecho conocido se arriba a otro previamente definido por el legislador, en el entendido de que se da una relación causal entre ambos hechos, si se materializa el primero, consecuentemente se materializará el segundo.⁵⁹

⁵⁶ Gómez Coteró, José de Jesús. Gómez Coteró, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico**. Ob.cit. p. 80.

⁵⁷ De Pina Vara, Rafael. **Diccionario de Derecho**. 37ª ed. México, Porrúa, 1965/2018, p. 416.

⁵⁸ Loc.cit.

⁵⁹ Fernández Sagardi, Augusto. **Código Fiscal de la Federación Comentado**. 3ª ed. México, Thomson Reuters, 2015/2022, p. 236.

Esto es, “*las presunciones legales constituyen mandatos legislativos en virtud de los cuales se ordena tener por establecido un hecho, siempre que la ocurrencia de otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente.*”⁶⁰

Aunque pudiera parecer una operación sencilla, habría que ser cuidadosos y no confundir el indicio con la presunción, ya que la diferencia estriba en que “*el indicio es un hecho conocido susceptible de llevar racionalmente al conocimiento de otro desconocido en virtud de la relación entre ambos*”⁶¹, siendo así que el indicio se visualiza como un elemento estructural integrante de la presunción, es un elemento estático, es decir, el punto de apoyo o de arranque mediante el cual se llega a la afirmación consecuencia a través de un enlace preciso y directo.⁶²

De esas anotaciones, se obtiene, citando a Edna Ullmann-Margalit, que “*la noción de presunción desempeña un papel importante en toda deliberación práctica, por lo que su función en el derecho cobra, en determinados contextos, relevancia especial.*”⁶³ Así es, su utilización se adhiere a la posibilidad de superar situaciones *impasse* del proceso decisorio, debido a la ausencia de elementos de juicio a favor o en contra de determinada proposición.⁶⁴ Concretamente, su incorporación en la vía legal constituye un mecanismo del cual se vale el Derecho para resolver en un sentido determinado aquellos casos en que existe cierta incertidumbre acerca de si se han producido algunas circunstancias, correlacionadas con normas del sistema en cuestión.⁶⁵

En materia tributaria, estando de acuerdo con Sagardi, su función básica es “*evitarle la carga de la prueba al fisco y revertirla al contribuyente, en los casos en que exista prueba difícil o imposible para la administración a juicio del legislador, dada la oscuridad en que los evasores suelen operar.*”⁶⁶

⁶⁰ Mendonca, Daniel, Ullman-Margalit, Edna y Aguiló Regla, Josep. **Presunciones**. México, Fontamara, 2019, p. 51.

⁶¹ Gómez Cotero, José de Jesús. Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico**. Ob. cit. p. 81.

⁶² Loc. cit.

⁶³ Mendonca, Daniel, Ullman-Margalit, Edna y Aguiló Regla, Josep. Ob. cit. p. 58.

⁶⁴ Loc. cit.

⁶⁵ Loc. cit.

⁶⁶ Fernández Sagardi, Augusto. Ob. cit. p. 237.

Como es de explorado derecho, existen dos tipos de presunciones: la *iuris et de iure*, conocida también como presunción absoluta, dado que “*no admite prueba en contrario, son determinaciones legislativas que no presuponen la existencia de un hecho conocido y el fisco las utiliza para aliviar cargas de prueba*”⁶⁷, y la presunción *iuris tantum*, que, en contraposición a la primera, es relativa y sí admite prueba en contrario. Esta carga “*le corresponderá a quien invoque la eliminación del hecho presumido del presupuesto fáctico de la norma sustancial que lo favorece*”⁶⁸ y su efecto “*puede permitir que no se materialice la consecuencia que el legislador previó cuando se diera el hecho conocido.*”⁶⁹

En resumen, la presunción legal tributaria:

*“es una figura constitutiva de un elemento tributario; dada la hipótesis legal del hecho conocido se tiene como existente el elemento tributario. No es una prueba la presunción tributaria en sí misma, la prueba es la del hecho conocido, la consecuencia de haberse probado éste configura la existencia del elemento tributario que por regla general es uno generador de la obligación tributaria o destinado a comprobarle.”*⁷⁰

En lo que atañe al artículo 50.-A del Código Fiscal de la Federación, se visibiliza en el cuarto párrafo lo siguiente:

*“La autoridad fiscal **podrá presumir, salvo prueba en contrario**, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal **podrá presumir, salvo prueba en contrario**, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.”*

De la lectura de esa porción normativa, puede afirmarse que se está ante dos presunciones *iuris tantum* cuya consecuencia radica en sostener, relativamente, que no existe razón de negocios cuando se verifiquen dos hechos conocidos: primero, que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal, y segundo, que el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

⁶⁷ Idem. (pp.238).

⁶⁸ Gómez Cotero, José de Jesús. Ob. cit. p. 83.

⁶⁹ Fernández Sagardi, Augusto. Ob. cit. p. 237.

⁷⁰ Loc. cit.

Vale la pena precisar que el precepto no condiciona la consecuencia presuntiva a que se den, simultáneamente, los hechos conocidos ya descritos, sino que la ausencia de razón de negocios puede cuestionarse de forma presunta con el nacimiento de cualquiera de ambos indicios.

Encima de ello, es importante hacer una remisión a la primera parte del segundo párrafo del artículo en estudio, que a letra exacta reza:

*“En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios **con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.**”*

La relevancia anunciada se justifica al tenor de que los hechos conocidos –*indicios presupuestales de la presunción*– se determinarán en función de lo que la autoridad fiscal esté en posibilidad de conocer durante el procedimiento de fiscalización que discrecionalmente instaure en contra del contribuyente, como lo puede ser una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, toda vez que la segunda parte del párrafo en comento así lo refiere.

Señalamiento del cual se concluye que, si el órgano fiscal pretende basarse en información extraída de cualquier otra fuente que no provenga de las facultades de comprobación aludidas, no estará en aptitud para accionar la mecánica presuntiva que contiene el artículo 5o.-A al no poder invocar, con esos medios, los hechos conocidos que se exigen para tener por existente el desconocido –en este caso, la ausencia de razón de negocios–.

Como corolario, en orden de que la autoridad pueda aplicar la disposición presuntiva, tendrá que allegarse de información, únicamente por medio de las facultades de comprobación antes indicadas, y exhibir, por conducto de una operación lógica, que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado es menor al beneficio fiscal respecto de un acto jurídico (primera hipótesis), o que el beneficio económico razonablemente esperado que se alcanzó en una serie de actos jurídicos, pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos y el efecto hubiera sido más gravoso (segunda hipótesis); sin que sea dable que la autoridad revierta indebidamente la carga de la prueba prescindiendo de comprobar, fehacientemente, el hecho conocido en cada supuesto.

2. Razón de Negocios.

Entrando a lo que puede ser visto como el tópico central de este trabajo, es verdad que mucho se ha hablado sobre la “razón de negocios”, sin que se encuentre, al menos hasta este punto, una definición de dicho concepto.

Es correcto, la norma se encarga de prever cuándo hay ausencia de razón de negocios bajo la mecánica presuncional ya expuesta, pero no se dedica a proporcionar una noción, ni en lo más mínimo, de cuándo hay presencia, o lo que debe entenderse por razón de negocios.

En esa tesitura, resulta necesario, cuando menos, intentar establecer la descripción de esa expresión comenzando con lo que la Real Academia Española dice que son, en su acepción gramatical, los vocablos razón y negocio. Lo primero (razón), definido como *“argumento o demostración que se aduce en apoyo a algo; motivo; justicia, rectitud en las operaciones, o derecho para ejecutarlas”*⁷¹, lo segundo (negocio) es *“ocupación, quehacer o trabajo; aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés; utilidad o interés en lo que se trata, comercia o pretende.”*⁷²

Del mismo modo, en el plano jurisdiccional, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por acuerdo G/S1-8/2020, aprobó la tesis de jurisprudencia con clave VIII-J-1aS-99 de rubro “RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.”⁷³ De donde se advierte –antes de la existencia del artículo 5o.-A– que:

⁷¹ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/razón>> (Consulta: Sept. 1, 2022).

⁷² Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/negocio>> (Consulta: Sept. 1, 2022).

⁷³ **Razón de negocios. La autoridad puede considerar su ausencia como uno de los elementos que la lleven a determinar la falta de materialidad de una operación, caso en el cual, la carga la probatoria para demostrar la existencia y regularidad de la operación, corre a cargo del contribuyente.** Jurisprudencia. Juicio Contencioso Administrativo. Primera Sección de la Sala Superior del TFJA. VIII-J-1aS-99. (Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; Octava Época, Año V. No. 47, Oct, 2020, p. 59).

“Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.”

Sumado a la proposición del Tribunal Federal de Justicia Administrativa como órgano especializado en la impartición de justicia de las materias que son de su competencia (destacando desde luego la fiscal), el Poder Judicial de la Federación, en este caso la Primera Sala del Alto Tribunal, ayudó a determinar algunas de las características que una operación habrá de revestir para estimar como una inversión real, poseedora de una razón que vaya más allá de una especulación para eludir el pago de una contribución, como son: *“Una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; La anticipación razonable en cuanto a la generación de una ganancia, sin considerar los efectos fiscales y; La previsión de una eventual pérdida, por la presencia de circunstancias fuera de control.”*⁷⁴

Sin dejar de resaltar, como dice Estrada Avilés, que:

*“los anteriores supuestos de ninguna manera agotan el universo de posibilidades que, correctamente valoradas, reflejen la autenticidad de un acto u operación o evidencien su artificiosidad y, por consiguiente, su invalidez para fines fiscales; no obstante, ayudan incipientemente en tan delicada labor.”*⁷⁵

Como resultado –*grosso modo*– es válido inferir que la razón de negocios se reduce en una interrogante total: ¿por qué se lleva a cabo la operación? Es decir, su finalidad. Especialmente porque en la exposición de motivos el legislador menciona lo siguiente:

*“Si bien se alude a la expresión “razón de negocios” y esto es un concepto jurídico indeterminado, ello representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones.”*⁷⁶

Por mucho que se ha procurado fijar una significación a la expresión de mérito, no debe pasar desapercibido que en el diseño legislativo que produjo la norma se dejó en claro que la razón de negocios es un concepto jurídico indeterminado. Naturalmente, al caer dentro de esa categoría, el artículo 5o.-A no requiere precisar –*al menos no con exactitud*– la concepción de razón de negocios.

⁷⁴ Estrada Avilés, Mauricio. “La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal Mexicano”. En: **Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Revista de Investigación Jurídica**. México. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. No. 32, Julio-Dic., 2022, (pp. 131-191), p. 168.

⁷⁵ Loc. cit.

⁷⁶ Disponible en línea: Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2020 < <https://www.ppef.hacienda.gob.mx/es/PPEF2020> > (Ago. 8. 2022).

A mayor abundamiento, de las tesis aisladas I.4.o.A.59 K y I.4.o.A.594 K, así como de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 1/2006, se verifica, sobre los conceptos jurídicos indeterminados, enunciativa y no limitativamente que:

“Los conceptos jurídicos indeterminados o flexibles aunque en apariencia carecen de una definición concreta, son peculiares en las leyes que, al ser generales, impersonales y abstractas, tienen que incluir términos universales ante la imposibilidad de un casuismo riguroso.”⁷⁷

“En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran.”⁷⁸

“Definir un concepto jurídico indeterminado puede ser complejo y requerir de una especial valoración, sobre todo cuando el lenguaje empleado en su redacción implique conceptos científicos, tecnológicos, axiológicos, económicos, políticos, sociológicos o de otras disciplinas, pues de suyo requiere acudir a ellas.”

“Efectivamente, al tenor de la intelección de los fines de la norma, aunado a la estimación de valores, políticas, principios e intereses en conflicto, todo ello situado en su contexto e interactuando, se obtiene que la autoridad debe encontrar una solución o respuesta en el caso concreto.”⁷⁹

Concluyentemente, en la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, la interpretación no necesariamente deriva del texto de la disposición que lo establece, puesto que emana del sentido contextual del ordenamiento.

En consonancia con los planteamientos trasuntos, cobra capital trascendencia la **casuística**, reseñada por el jurista Eduardo Pallares como *“la doctrina que analiza casos particulares”⁸⁰*, haciendo énfasis en que *“gracias a la casuística se humaniza la ley, y se evita que las doctrinas demasiado absolutas, aplicadas con rigor den lugar a las mayores injusticias”⁸¹*, de manera que, *“el buen jurisconsulto sabe combinar al mismo tiempo la lógica rigurosa de las doctrinas con las exigencias del casuismo equitativo.”⁸²*

⁷⁷ **Conceptos jurídicos indeterminados o flexibles.** La falta de una descripción pormenorizada de los hechos o circunstancias específicas de modo, tiempo y lugar para valorarlos y fijar su alcance y sentido es un hecho que puede subsanarse al momento de aplicarlos sin que ello implique que la autoridad administrativa pueda dictar sus resoluciones en forma arbitraria. Tesis aislada. Amparo directo. Tribunal Colegiado de Circuito. Clave I.4o.A.594 A. (SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXVI, Julio, 2007, p. 2472).

⁷⁸ **Leyes. Su inconstitucionalidad no depende de que establezcan conceptos indeterminados.** Jurisprudencia. Amparo en revisión. Primera Sala de la SCJN. 1a./J Núm.: 1/2006. (SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXIII, Feb., 2006, p. 357).

⁷⁹ **Conceptos jurídicos indeterminados. La forma de actualizarlos al caso concreto exige un proceso argumentativo que debe reducir la discrecionalidad y las apreciaciones subjetivas, eliminando la arbitrariedad.** Tesis aislada. Revisión fiscal. Tribunal Colegiado de Circuito. Clave I.4o.A.59 K. (SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXII, Sept., 2005, p. 1431).

⁸⁰ Pallares, Eduardo. **Diccionario de Derecho Procesal Civil.** 29ª ed. México, Porrúa, 1952/2008, p. 142.

⁸¹ Loc. cit.

⁸² Loc. cit.

El enlace entre los conceptos jurídicos indeterminados y la casuística se concibe porque:

“esa definición en abstracto, de conceptos laxos o inciertos, adquiere un significado específico, preciso y concreto en presencia de las circunstancias definidas en cada caso particular; esto es, al ser contextualizadas con los hechos del caso, es posible verificar si se obtienen o no los objetivos y fines que deben alcanzar y derivar las consecuencias respectivas, que tomando en cuenta los intereses en conflicto permitan encontrar una solución concreta y práctica, por lo que la aparente vaguedad por falta de una descripción pormenorizada que no detalla los citados medios para una predeterminación a priori del alcance, sentido o contenido limitativo del concepto.”⁸³

Por tanto, si la indeterminación de los enunciados ha de ser dotada del contenido concreto mediante la aplicación, correlación, calificación y ponderación de los hechos o circunstancias específicas prevalecientes en el momento en que se realice su valoración y que puedan resultar congruentes con su expresión genérica, se habla ya de una relación inescindible que se entabla entre los conceptos jurídicos indeterminados y la casuística, toda vez que los primeros operan forzosamente en función del caso particular que al efecto se presente.

Sobre ese aserto, es la casuística quien se ocupará de constatar la razón de negocios al analizar cada operación específica, considerando *–inconcusamente–* el sentido contextual del ordenamiento, es decir, haciendo la conjunción de los otros componentes encarnados en la disposición: beneficio fiscal y beneficio económico razonablemente esperado.

3. Beneficio Fiscal.

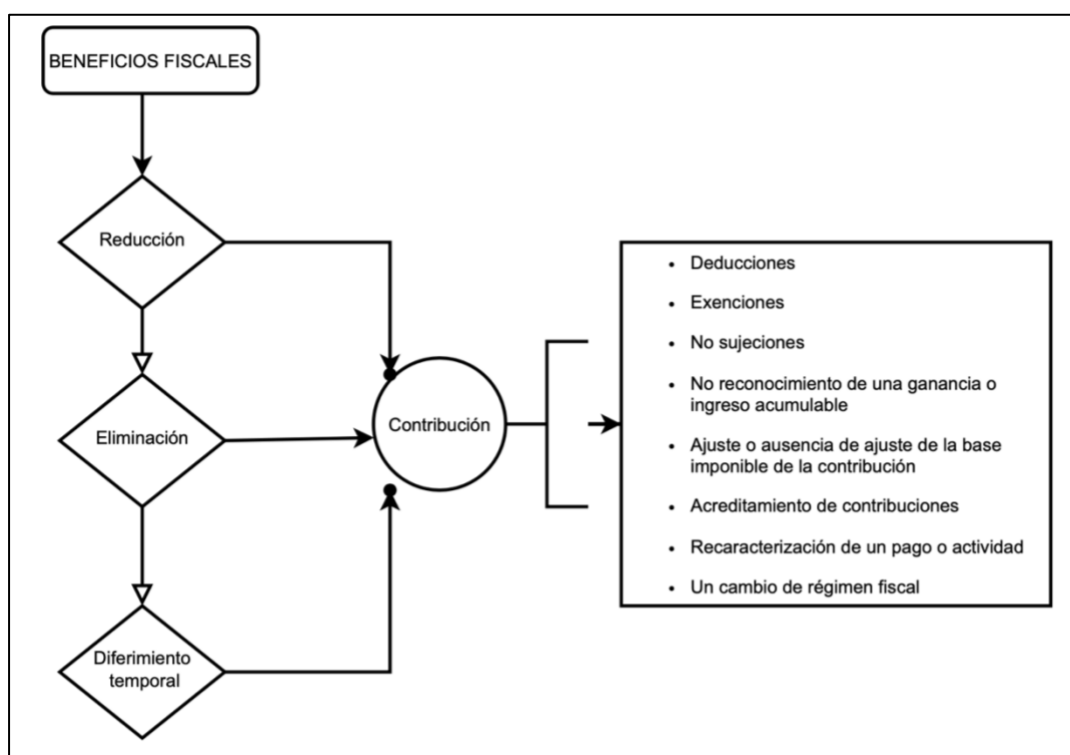
Debe recordarse, como fue visto anteriormente, que la primera presunción del artículo 50.-A consiste en que el beneficio económico razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal. Este último concepto (en adelante BEFI), es definido de manera enunciativa por el legislador en el quinto párrafo:

“Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”

⁸³ Conceptos jurídicos indeterminados o flexibles. La falta de una descripción pormenorizada de los hechos o circunstancias específicas de modo, tiempo y lugar para valorarlos y fijar su alcance y sentido es un hecho que puede subsanarse al momento de aplicarlos sin que ello implique que la autoridad administrativa pueda dictar sus resoluciones en forma arbitraria. Tesis aislada. Amparo directo. Tribunal Colegiado de Circuito. Clave I.4o.A.594 A. (SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXVI, Julio, 2007, p. 2472).

Como se ve, la norma es puntual cuando indica que se consideran beneficios fiscales 3 cosas: la reducción, la eliminación y el diferimiento temporal; todo respecto de una contribución.⁸⁴

Y sobre cómo lo previo puede obtenerse, incluye los alcanzados mediante deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.



Aparentemente, es una descripción relativamente fácil; empero, hay 3 observaciones que dejan entrever posibles complicaciones con relación al BEFI en análisis. Por principio de cuentas, esta parte del precepto corrobora que la elusión fiscal ha evolucionado a tal grado de no sólo no incurrir en el hecho imponible, también en aprovechar sendos beneficios que signifiquen una reducción en el pago de aquel deber (una vez nacida la contribución).⁸⁵

⁸⁴ Academia de Estudios Fiscales. **Incertidumbre en la Relación Jurídico Tributaria**. México, Themis, 2021, p. 105.

⁸⁵ Estrada Avilés, Mauricio. Ob. cit. p. 42.

En segundo lugar, no hay que perder de vista que cualquier BEFI que la autoridad alegue cuando utilice la presunción, debe ser efectivamente aprovechado, y no determinado sobre parámetros irreales o proyectados, en virtud de que no sería apegado a derecho que la norma opere con el BEFI que en su momento se pudo haber alcanzado, como mera posibilidad.

Para terminar, parece ser que una corriente de la doctrina considera que el carácter enunciativo de este quinto párrafo al decir “entre otros” cuando expone cómo el BEFI puede ser logrado, deja en un estado de indefensión al contribuyente porque:

“daría a entender que la autoridad podrá considerar diversos supuestos en los que pueden obtener los contribuyentes “beneficios fiscales”, es decir, que se violentará en su aplicación dicho párrafo ya que quedará a la libre interpretación y criterio de la autoridad; esto implicará la violación al principio de certeza jurídica del contribuyente.”⁸⁶

Inclusive, se califica como una probable inconstitucionalidad, toda vez que:

“el legislador debe prever las situaciones de derechos por los que el gobernado podrá ser molestado en sus papeles, pues no es factible que el legislador se encuentre en una posición muy cómoda de establecer casos hipotéticos de manera enunciativa mas no limitativa, como lo hace en el párrafo “entre otros.”⁸⁷

Este ruido de inconstitucionalidad no se comparte en razón de que se confunde lo que son los beneficios fiscales que considera la disposición –reducción, eliminación o diferimiento temporal– con las múltiples formas de alcanzarlos, además de que no pudiera ignorarse que, en efecto, los vehículos para la obtención de los BEFI son innumerables.

Por el contrario, es una carga de la prueba implícita de la que nadie se da cuenta, siendo la autoridad quien debiera de preocuparse, de otra manera no podrá aplicar la presunción al no demostrar cómo es que el supuesto BEFI se alcanzó sin hacer referencia al canal de obtención correspondiente.

4. Beneficio económico razonablemente esperado.

Otro concepto novedoso que viene acompañado del artículo 5o.-A es el Beneficio Económico Razonablemente Esperado (en adelante BERE) y que aparece en su sexto párrafo como se sigue:

⁸⁶ López Villa, Juan Raúl. **Razón de Negocios**. México, Editorial Flores, 2022, p. 94.

⁸⁷ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 179.

“Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.”

Sin olvidar que, para que proceda la primera presunción, el BERE debe ser menor al BEFI descrito supralíneas.

Preliminarmente, ha lugar a aclarar lo obvio: el BEFI no puede ser considerado como parte del BERE. Afirmación que se ubica en la última oración de lo transcrito y aunque sea cuestionable, guarda lógica; la norma no existiría en sentido contrario.

En segunda instancia, el BERE puede, para su estudio, dividirse en dos rubros: **¿Qué es? Y ¿Cómo se cuantifica?**

La norma indica que este existe cuando una o varias operaciones **busquen** generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Siguiendo a Koller Lucio, si bien nadie discutiría que las anteriores metas justifican decisiones de negocios como tales, el texto es ajeno a un análisis empresarial o de emprendedor respecto de las decisiones que se toman en una organización de negocios, sean profesionales o empresariales; calificando, para el análisis que potencialmente pide el artículo, como una referencia magra –demasiado básica– de aspectos empresariales relevantes.⁸⁸

Por si fuera poco, la disposición, siendo inconsistente, *“hace a un lado las leyes que regulan cierta actividad de negocios para identificar los beneficios de la realización de determinada actividad para el contribuyente que las desarrolla”*⁸⁹, luego de que el último párrafo prevea tal proscripción:

*“La expresión razón de negocios será aplicable **con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente**. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.”*

⁸⁸ Academia de Estudios Fiscales. Ob. cit. p. 111.

⁸⁹ Ídem. p.110.

La prohibición en comentario no es cosa menor debido a que estas leyes *“pueden guardar una amplitud de alcance, de manera que, sin una referencia específica a la actividad realizada, difícilmente se puede considerar el beneficio económico que se persigue.”*⁹⁰ En efecto, lejos de poder ser una fuente de certeza en el análisis de la disposición general antielusión, sin motivo ni explicación alguna, el legislador excluye del análisis a las leyes que regulan los beneficios económicos esperados por el particular, cuando realmente, como cualquier otro elemento analítico, *“debiera ser posible referirse al marco legal de una actividad normada para conocer cuál es el BERE”*⁹¹ y no coartarle a los contribuyentes el campo para desvirtuar la poderosa presuntiva.

En sintonía con lo expuesto, como consecuencia de la imprecisión jurídica y la evidente necesidad de trasladarse a otra disciplina para comprender el tema, es útil apoyarse en la Sustancia Económica, la cual *“debe prevalecer en la naturaleza de la operación sobre su forma jurídica, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.”*⁹²

Para conocer la Sustancia Económica de cualquier operación, de acuerdo con la Norma de Información Financiera (NIF) A2 –postulados básicos–, se requiere del Sistema de Información Contable (SIC), *“que permite determinar los efectos económicos y contables de los actos jurídicos”*⁹³, ya que es *“la herramienta con la que el contribuyente da a conocer su esencia económica.”*⁹⁴

Dicho sea de paso, las NIF adquieren un papel imprescindible en cuanto al BERE, dado que *“reconocen que existen beneficios económicos actuales o futuros, que no se pueden identificar o cuantificar razonablemente.”*⁹⁵

Aspirando contestar la pregunta planteada en el segundo rubro (¿cómo se cuantifica?), se advierte un rasgo subjetivo y otro objetivo.

⁹⁰ Loc. cit.

⁹¹ Ídem. p.111.

⁹² Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 555.

⁹³ Loc. cit.

⁹⁴ Loc. cit.

⁹⁵ Chávez Pérez, Obed. Ob. cit. p. 177.

La palabra “**razonablemente**” significa, gramaticalmente, “*de manera razonable.*”⁹⁶ A su vez, “*razonable*” atiende a lo “*adecuado conforme a razón; proporcionado o no exagerado; racional.*”⁹⁷

Nuevamente, se percibe una problemática de cómo determinar “*cuándo un beneficio esperado es adecuado; cuando es conforme a la razón, cuando es proporcionado y no exagerado, o cuando es racional*”⁹⁸, implicando un altísimo grado de subjetividad respecto de quien ejerce esa facultad.

En tales consideraciones, es indiscutible que la presunción descansa en un aspecto subjetivo de la autoridad, toda vez que el órgano hacendario tendrá a su criterio el BERE, pasando por alto el legislador que las posiciones de la relación jurídico tributaria son antagónicas y difícilmente tendrían bajo la misma óptica lo razonablemente esperado, porque mientras una parte espera la mayor carga tributaria, la otra –dentro del marco legal– el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de la forma menos onerosa.⁹⁹

En lo atinente al rasgo objetivo, el citado sexto párrafo remite a la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado –en la medida en que esté soportada y sea razonable– para cuantificar el BERE.

Queda patente, entonces, que si la información soportada, coetánea a la instrumentación de la operación analizada, arroja una cuantificación que consista en un resultado que pueda visualizarse como **anticipación** o **expectativa**, con independencia de que se cumpla o no, es suficiente para rendir prueba en contrario con relación a la presuntiva que enderece la autoridad.

⁹⁶ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea. Autor <<https://dle.rae.es/razonablemente>> (Consulta: Sept. 02, 2022).

⁹⁷ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea. Autor <<https://dle.rae.es/razonable>> (Consulta: Sept. 02, 2022).

⁹⁸ Gómez Cotero, José de Jesús. Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico**. Ob. cit. p. 156.

⁹⁹ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 691.

Formulado con exactitud, si el contribuyente, previo a la celebración del acto jurídico, hace sus proyecciones y estima –como expectativa razonable– que generará determinado beneficio económico y, por diversas circunstancias, no llega a realizarse, no sería válido presumir la ausencia de razón de negocios.

Se habla sobre demostrar una potencialidad, *“la falta de éxito en algún emprendimiento es irrelevante en el análisis, si, dentro el contexto de riesgo empresarial, tuvo la potencialidad de generar beneficios al momento de implementar la decisión.”*¹⁰⁰

Sobre todo porque:

*“en la cuantificación del beneficio económico del acto no se exige que sea real o demostrable, sino simplemente que sea razonablemente esperado, comprendiendo esta última expresión, el beneficio económico proyectado sin más límite que lo razonable financieramente hablando.”*¹⁰¹

En conclusión, el acto jurídico carecerá –presumiblemente– de una razón de negocios solamente cuando el BEFI sea mayor al BERE, entendido este último como aquél que, cuando fue proyectado (cuantificado), nunca tuvo la potencialidad suficiente –o razonable– de concretarse en el plano material; debiendo el pagador de impuestos acreditar únicamente, con la información contemporánea, una expectativa de lo que pudo, financieramente, haber sucedido, sin estar a la merced de que ello se cumpla o no.

5. Pasos de operación.

La segunda presunción que encierra el artículo 5o.-A procede cuando en una serie de actos jurídicos, el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Diferente de la primera hipótesis presuntiva, porque habla de una serie de actos y no uno en particular; sumado que su diseño no deriva de una comparativa frontal entre el BERE y el BEFI, sino al número de actos jurídicos que intervienen, partiendo de un **mismo** BERE, con **diferente** BEFI.

¹⁰⁰ Academia de Estudios Fiscales. Ob. cit. p. 111.

¹⁰¹ Loc. cit.

Esta es una técnica cuya raíz proviene del principio jurisdiccional norteamericano llamado “*step transactions*” (traducido en idioma español a “pasos de operación”), “*en mérito del cual, una pluralidad de operaciones efectuadas revela un ánimo elusorio si la carga tributaria se reduce y el resultado económico buscado se puede lograr con menos cantidad de actuaciones.*”¹⁰²

En estos casos, “*el causante usa un esquema integrado por cierto número de acciones que, por separado, cumplen con la ley, empero, examinadas en grupo, revelan el propósito de disminuir la carga tributaria*”¹⁰³, facultando a las autoridades hacendarias y a los tribunales a deslindarse de un análisis individual de cada operación en las distintas etapas de dicha construcción; por el contrario, se hace ese estudio en su conjunto, de forma holística a fin de determinar las consecuencias inherentes del conglomerado que resulta en una sola transacción.

La cuna de esta doctrina es el precedente “*Gregory vs Helvering*” en donde:

*“Una corporación de propiedad absoluta de un contribuyente transfirió 1000 acciones de otra corporación que poseía entre sus activos a una nueva corporación, que luego emitió todas sus acciones al contribuyente. A los pocos días, la nueva corporación fue disuelta y liquidada mediante la distribución de las 1000 acciones de la contribuyente, quien inmediatamente las vendió para su beneficio individual. La nueva corporación no realizó ni pretendió realizar ningún otro negocio. Todo el plan fue diseñado para cumplir con el § 112 de la Ley de Ingresos de 1928 como una “reorganización”, pero con el único propósito de transferir las acciones en cuestión al contribuyente, con una obligación tributaria resultante menor que la que habría resultado de una transferencia directa a modo de dividendo retenido. Si bien el plan se ajustaba a los términos del estatuto, no hubo reorganización dentro de la intención del estatuto.”*¹⁰⁴

La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, a su juicio, determinó que el contribuyente tenía derecho a reducir o planificar sus impuestos con la limitante de que el acto practicado se armonizara con la intención del legislador, pronunciando que:

*“No se puede dudar del derecho legal de un contribuyente de disminuir el monto de lo que de otro modo serían sus impuestos, o evitarlos por completo, por los medios que la ley permite...Pero la cuestión es determinar si lo que se hizo, además del motivo fiscal, fue lo que pretendía el estatuto.”*¹⁰⁵

¹⁰² Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 691.

¹⁰³ Ídem. p. 622.

¹⁰⁴ Gómez Cotero, José de Jesús. **La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano**. México, Thomson Reuters, 2022. (pp.11-12).

¹⁰⁵ Ídem. p. 13.

De este fallo, reflexiona el Dr. Gómez Cotero:

“(…) fue crucial para elevar la doctrina del propósito comercial a una norma de elusión fiscal que impone limitaciones a la planificación fiscal que se lleva a cabo en los EE.UU. En este aspecto, la doctrina de razón de negocios afirma que no serán válidas las operaciones sin alcanzar un uso de negociación válido e independiente. En estos casos, ante la falta de razón negociadora, la administración tributaria, puede desestimar la operación, aun cuando estas cumplan la legislación tributaria.”¹⁰⁶

Y abona a la clarificación de esta doctrina la explicación que trae a cuenta Raúl Bolaños Vital:

“Un resultado dado al final de un camino directo no es un resultado diferente porque es alcanzado por un camino desviado.”

“Las transacciones con varios pasos, se pliegan y el comienzo de la situación se compara con el resultado final. La transacción, en el efecto neto, produce un resultado fiscal diferente que, al unir todos los pasos, pero la transacción a menudo es tratada “como si” el efecto neto directamente hubiese ocurrido. Tal como señalaron Bundgaard y Koerver, bajo esta doctrina, los pasos separados formalmente de una transacción son tratados como una única transacción para efectos tributarios.”

“Puede ser visto como una variante del principio de la sustancia sobre la forma.”¹⁰⁷

Exactamente, este principio al que se hace alusión –preeminencia del fondo sobre la forma– es conocido como interpretación del significado económico de las normas tributarias, desprendiéndose del mismo, según Alejandro Ibarra Rodríguez, que:

“Si bien es cierto que bajo esta técnica de interpretación se atiende al significado económico de las normas tributarias, no cabe duda que se respeta la libertad de las partes para llevar a cabo negocios con las formas jurídicas que éstas deseen, pero no menos cierto resulta que se otorga bajo la misma importancia a la realidad económica.”¹⁰⁸

Con este principio, el intérprete acude *“en fase de aplicación de la norma tributaria a la reconstrucción del contenido económico del hecho gravado”¹⁰⁹* significando que *“se individualiza o califica jurídicamente un determinado negocio jurídico para quitarle el ropaje asignado bajo pretendidas formas legales, las cuales han sido adoptadas por las partes en una determinada operación.”¹¹⁰*

¹⁰⁶ Loc. cit.

¹⁰⁷ Bolaños Vital, Raúl. “Razón de Negocios”. En: **Boletín Fiscal**. México. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 1, Enero 2022, (pp. 14-15).

¹⁰⁸ Ríos Granados, Gabriela y otros. Ob. cit. p.70.

¹⁰⁹ Loc. cit.

¹¹⁰ Loc. cit.

La segunda hipótesis presuntiva en estudio (pasos de operación), no puede ser examinada prescindiendo de incluir al principio de “economía de opción”, definido como *“la libertad o facultad que tienen los contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria sin incurrir en actividades ilícitas.”*¹¹¹

Para Pont Clemente:

*“el concepto de economía de opción remite a la conducta prudente de quien consigue gastar menos mediante la realización de elecciones inteligentes, lo que en el marco tributario, en el que se ha acuñado exclusivamente esta idea, implica la capacidad de las personas ordenadas para configurar la realización de sus actividades conforme al deseo de reducir la carga tributaria que pudiera nacer de ellas.”*¹¹²

Ilustra dicho autor que es:

*“una expresión tributaria de la autonomía de la voluntad, comprende sin lugar a dudas, el derecho del contribuyente a sostener un criterio razonado y razonable distinto del que sustente la Hacienda Pública, precisamente en la medida en que los ciudadanos gozan de las libertades de pensamiento y de interpretación, directamente nacidas de su dignidad como personas.”*¹¹³

Inicialmente, Sergio Francisco de la Garza aseveraba que este fenómeno *“se produce cuando la ley explícitamente ofrece dos fórmulas impositivas diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar”*¹¹⁴, queriendo decir que, *“para que exista economía de opción, es necesario que la alternativa resulte de la ley y no se construya al amparo de la ley.”*¹¹⁵

Se conoce así a la categoría de economía de opción *“explícita”*, que durante muchos años fue preponderante hasta que, por la evolución de la materia, se pudo identificar que existe una segunda, correspondiendo este puesto a la economía de opción *“implícita”*.

Las explícitas, *“reguladas expresamente por la ley tributaria en sus supuestos y efectos, y son provocadas por la propia ley tributaria, en cuanto esta última las ofrece y posibilita.”*¹¹⁶

¹¹¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Ob. cit. p. 10.

¹¹² Pont Clemente, Joan-Francesc, **La economía de opción**. España, Marcial Pons, 2006, p. 17.

¹¹³ Ídem. p. 21.

¹¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. 28ª ed. México, Porrúa, 1964/2015, p. 401.

¹¹⁵ Loc. cit.

¹¹⁶ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 717.

Como ejemplo, puede ser que:

“el sistema tributario permita a un grupo de contribuyentes acogerse a un régimen de renta presunta, y que un contribuyente, cumpliendo todos los requisitos legales elija acogerse a la tributación en base a este régimen por motivos estrictamente tributarios, debiendo la autoridad fiscal reconocer esta elección que se encontraba dentro de las economías de opción que contempla el ordenamiento tributario.”¹¹⁷

En tratándose de las implícitas o tácitas:

“son conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas de la ley tributaria, y que se provocan y plantean desde fuera de las leyes fiscales, aunque por una decisión o planificación lícita del contribuyente, siempre que el acto o negocio que este realiza no resulta en fraude de ley o no es simulado según los criterios del Derecho privado.”¹¹⁸

Es interesante que, en las implícitas, *“ya no se trata de una simple elección del contribuyente”¹¹⁹*, que era el criterio prevaleciente —explícito—, pues se está ante *“un proceso compuesto de diversos actos jurídicos y negocios que tienen como consecuencia, ya sea una reducción de su carga tributaria o someter sus actos, negocios u operaciones a supuestos de no tributación.”¹²⁰*

Un ejemplo de este tipo sería:

“una reorganización empresarial y posterior utilización de régimen de tributación previsto para contribuyentes de menor tamaño, esquema que tiene como consecuencia beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada del impuesto a la renta destinada exclusivamente a pequeños contribuyentes, y que sin mediar tal esquema o configuración jurídica, se deberían haber pagado los impuestos superiores.”¹²¹

Se tiene, en resumen, que la economía de opción en cualquiera de sus dos tipos, está encaminada a obtener una ventaja tributaria mediante la aplicación de diversas posibilidades atribuibles al ordenamiento jurídico, siendo que la elección realizada por el contribuyente es lícita, dado que toda persona es libre de organizar y desarrollar sus operaciones para optimizar sus costos tributarios.¹²²

¹¹⁷ Loc. cit.

¹¹⁸ Loc. cit.

¹¹⁹ Loc. cit.

¹²⁰ Loc. cit.

¹²¹ Loc. cit.

¹²² Loc. cit.

A lo anterior, agrega Estada Avilés que la economía de opción habrá de reunir dos notas esenciales: “**a)** *Un resultado típico, es decir, la consecuencia que produzca la estructura jurídica utilizada no sea artificiosa o impropia, de acuerdo con lo que para ella dispone el ordenamiento jurídico regulador*”¹²³ y “**b)** *La existencia de motivos económicos válidos, esto es, la presencia de efectos económicos, financieros, corporativos o jurídicos adicionales a la simple ventaja fiscal.*”¹²⁴

Las notas esenciales de mérito constituyen el contraste que debe hacerse con la elusión tributaria, toda vez que la línea divisoria entre ambos conceptos –economía de opción y elusión fiscal– es tenue y difusa.

Sin importar que los contribuyentes cuenten con esa potestad de realizar sus actividades con miras a una optimización fiscal, “*estas prerrogativas no pueden desplegarse desmesuradamente, de tal suerte que tengan la prioridad de incumplir con el deber de contribuir a los gastos públicos del Estado.*”¹²⁵

Se detecta –como la diferencia– en que aún y cuando el resultado de ambas sea el ahorro fiscal, en la economía de opción no se obtiene desconociendo norma alguna, ni haciendo maniobras que impliquen abuso del derecho:

“las operaciones realizadas bajo el principio de economía de opción, de ninguna manera supondrán la puesta en escena de operaciones artificiales o artificiosas, implementadas solo para efectos tributarios. Estas conllevan la elección del “medio jurídico”, bajo el que se va a realizar la operación planeada, pero sin que esta nueva forma jurídica implique un encubrimiento o distorsión de la verdadera realidad afectada. A su vez, implican la ejecución de situaciones que, siendo reales en forma y sustancia, logran obtener un ahorro tributario, lo que demuestra su carácter lícito y permitido.”¹²⁶

Esto es, más allá de que el contribuyente celebre y ejecute los negocios que más le convengan buscando la disminución de la carga fiscal, lo que se cuestiona de la economía de opción y que raya con la elusión, “*es que en el marco de su autonomía utilice artificios para dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias.*”¹²⁷

¹²³ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 606.

¹²⁴ Loc. cit.

¹²⁵ Avilés Estrada, Mauricio. Ob. cit. 52.

¹²⁶ Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Ob. cit. p. 718.

¹²⁷ Ídem. p. 721.

Se concluye:

“Al auspicio de la libertad que asiste a los gobernados para escoger sus actos en la manera que mejor convenga a sus intereses, incluyendo el arreglo para resentir el menor impacto fiscal, esta figura acontece a condición de que la opción elegida no sea anómala para la consecución de los fines propuestos puesto que, adversamente, estaremos frente al fenómeno de la elusión y no de la economía de opción u opción impositiva, como también se conoce.”¹²⁸

En tal caso, al proveer la disposición general antiabuso una presunción de esta índole, que adopta la técnica de los “pasos de operación” para visibilizar la transacción en su conjunto, la autoridad exactora tendrá que hacer una valoración aguda y diligente respecto de si en esa serie de actos jurídicos, con relación al BERE obtenido y el efecto fiscal causado, revela o no una estructura impropia que demuestre la sola intención de generar una ventaja, sin más motivos económicos de por medio, en franco abuso del derecho.

B. CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE SU APLICACIÓN.

1. Desconocimiento de los efectos fiscales del acto jurídico.

El artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, como cualquier norma jurídica, se conforma por:

“a) el supuesto fáctico o de hecho, que vienen a ser los condicionantes de su aplicación; b) la consecuencia jurídica, el contenido de la norma y; c) el operador deóntico, que une el supuesto de hecho con la consecuencia, por ser el comportamiento que prescribe el enunciado normativo –lo permitido, obligatorio o prohibido–.”¹²⁹

Las condicionantes de su aplicación, por la naturaleza presuntiva (*iuris tantum*) que reviste, requieren que el contribuyente no desvirtúe cualquiera de las dos hipótesis ampliamente desglosadas, es decir, que no demuestre la razón de negocios del acto jurídico (individual o en serie), para que la consecuencia se actualice.

¹²⁸ Avilés Estrada, Mauricio. Ob. cit. 11.

¹²⁹ Ídem. p. 35.

La primera repercusión cuando se aplica la disposición consiste en “*anular todas las ventajas tributarias obtenidas, negando el beneficio fiscal acaecido.*”¹³⁰ Es, sencillamente, privar el o los efectos fiscales que derivan de la celebración o ejecución del acto jurídico que, presuntamente, carece de razón de negocios.

Se enfatiza, esto no debe confundirse con los efectos jurídicos del acto. O séase, no se desconoce el acto jurídico, sólo los efectos fiscales que produce o dejó de producir; verbigracia, si el contribuyente, por virtud del acto jurídico generó una pérdida fiscal, u obtuvo una deducción, en automático se eliminan de su esfera contributiva.

2. Recaracterización para efectos fiscales.

Una vez que los efectos fiscales son desconocidos, el precepto señala en su primer párrafo que los actos jurídicos “*tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.*”

En el seno de esta previsión:

*“El legislador pretende habilitar a la autoridad para determinar el verdadero acto, actividad o negocio para propósito del pago de contribuciones y así resarcir el detrimento patrimonial sufrido por la hacienda pública, revelando la actuación que, con apariencia de legalidad, pero en fraude a la ley, abuso del derecho o distorsión en la causa, **encubre lo realmente deseado por las partes** y que ellas ocultan al implicar mayor gravamen fiscal.”*¹³¹

De nuevo, la recaracterización es respecto de los efectos fiscales y no versa sobre el acto jurídico.

Con el uso de esta herramienta:

*“se hace una calificación económica a partir del beneficio económico esperado, dejando de atender a la naturaleza jurídica del acto efectivamente realizado por las partes, por lo que el ejercicio de las facultades de la autoridad, no llevará necesariamente a la destrucción del acto calificado, y solo se limitarán a determinar el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”*¹³²

¹³⁰ Gómez Cotero, José de Jesús. **La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano**. Ob. cit. p. 104.

¹³¹ Avilés Estrada, Mauricio. Ob. cit. 36.

¹³² Gómez Cotero, José de Jesús. Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico**. Ob. cit. p. 155.

Por último, la facultad recalificadora no puede entenderse, en ningún momento, omnímoda; debe, por tanto, estar limitada a dos extremos infranqueables:¹³³

*“a) Habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, con el cuidado de examinar, en primer lugar, el acto de conformidad con el Derecho Privado u otras ramas del ordenamiento jurídico, que le sean inmediatamente aplicables, en el entendido de que, si la norma fiscal no asigna una connotación diversa, habrá de tomarse en cuenta la significación dispuesta por aquellas, conduciéndolo así a la subsunción en los supuestos tipificados en la disposición tributaria; sin perjuicio de que la norma fiscal haga su propia definición, en cuyo caso, será calificado de acuerdo con esta última, con independencia de las conceptualizaciones de las demás ciencias del Derecho y;”*¹³⁴

*“b) La asignación de efectos se circunscribirá exclusivamente al contexto fiscal y sin hacer pronunciamiento alguno en relación con la validez de los actos o negocios, pues ello implicaría que la autoridad analizara no solo la veracidad de su causa, también la regularidad de los demás elementos como el consentimiento, la licitud de su objeto, la forma o solemnidad precisadas, ausencia de vicios en la voluntad, etcétera; lo cual únicamente compete a las autoridades jurisdiccionales del orden común.”*¹³⁵

3. Determinación de contribuciones, accesorios y multas.

En concordancia con lo que precede, de nada sirve confinar a privar los efectos fiscales de los actos jurídicos ayunos de razón de negocios, o a nombrar cuáles son los que verdaderamente corresponden, si no hay un resarcimiento a las finanzas públicas que se ven afectadas por la elusión tributaria; de modo que, el último párrafo de la norma antiabuso prescribe: *“Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, **se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes (...)**”*

Por esa razón, como más adelante será abordado, la aplicación se hace en el contexto del ejercicio de las facultades de comprobación, en aras de que, dimanado de ellas, se determinan los créditos fiscales, definición que de suyo hace el artículo 18 del entonces Código Fiscal de la Federación vigente en 1967: *“El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.”*

¹³³ Avilés Estrada, Mauricio. Ob. cit. 36.

¹³⁴ Loc. cit.

¹³⁵ Ídem. p. 37.

Y que, como complemento, el numérico 4o de la actual codificación mandata que:
“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado (...)”

De esta forma, después de haber recalificado el efecto fiscal de la operación objeto de cuestionamiento, la Hacienda Pública podrá revertir y hacer exigible, habiendo determinado el crédito fiscal, la ventaja que en su oportunidad obtuvo indebidamente el contribuyente.

C. ALCANCE DE LA NORMA.

1. Ámbito interpretativo-aplicativo.

En el artículo 5o del Código Fiscal de la Federación, se depositan los parámetros de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Al respecto, es de precisarse que, el segundo párrafo, parece indicar que las normas de aplicación estricta no pueden interpretarse utilizando los diversos métodos que existen, pero esta confusión letrista fue solucionada por el Alto Tribunal, quien aclaró que todas las disposiciones fiscales son interpretables para delimitar su alcance; sin embargo, la aplicación –que es el resultado de la actividad interpretativa– varía según las características que prevé el primer párrafo.

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ERICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.”

“El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice

la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance."¹³⁶

Sin ahondar en los distintos métodos de referencia, en la especie, es de primordial relevancia atender al teleológico, consistente en la *"metodología que pretende llegar al sentido de la ley a través de su fin, buscando en su objeto el motivo por el cual fue incorporada al ordenamiento jurídico"*¹³⁷, que es conceptualizada como *ratio legis*, la razón de ser de la norma.

Se adopta esta postura toda vez que, si bien, norma clara no admite interpretación, no es el caso que se presenta respecto de la Cláusula General Antiabuso:

"Se sigue, como hemos anticipado, otro sinsentido, por cuanto un beneficio económico razonablemente esperado efectivamente cuantificado, así sea en importe menor al beneficio fiscal, por definición implica que existe una razón de negocios, así sea secundario y no preponderante, por lo que no aplicaría la frase "sin razón de negocios" al caso."¹³⁸

Reflejando lo citado, que una simple lectura, o una interpretación gramatical, no es suficiente para desentrañar su verdadero alcance. Se parte, pues, de que la intención –como se explicó ampliamente líneas arriba– es combatir los actos elusivos:

"La proposición partía de la necesidad de combatir una situación de inequidad que estaba presentándose muy frecuentemente, caracterizada por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales con la finalidad de reducir la carga tributaria, lo cual significaba que los contribuyentes que utilizaban estos instrumentos ganaran mejor posición fiscal frente a otros, celebrantes de iguales operaciones, pero con mayor gravamen de tributación."

Compartiendo de ese modo las ideas que Alejandro Calderón Aguilera esboza en el sentido de que:

*"(...) tiene que haber elusión tributaria para hacer operable y justificable la reacción de la administración tributaria, siendo este pensamiento lo que sustenta y acredita mi premisa de que la aplicación el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no podría tener operación si no existe ante ella un acto de elusión tributaria, pues constitucionalmente no sería justificable un poder de desconocer operaciones jurídicas que sobrepasaran el deber de contribuir."*¹³⁹

¹³⁶ **Contribuciones. Las disposiciones referentes a sus elementos esenciales, aunque son de aplicación estricta, admiten diversos métodos de interpretación para desentrañar su sentido.** Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Segunda Sala de la SCJN. Clave 2a./J. 133/2002 (SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XVI, Dic., 2002, p. 238).

¹³⁷ Juárez Arellano, Magaly y otros. **Defensa Fiscal & Penal Fiscal.** México, Tirant lo Blanch, 2020, p. 449.

¹³⁸ Academia de Estudios Fiscales. Ob. cit. p. 109.

¹³⁹ Calderón Aguilera, Alejandro. **Norma General Antielusión.** México, Thomson Reuters, 2022, p. 3.

Incluso, porque la exposición de motivos –indispensable para esta conclusión– prohíbe la interpretación a *contrario sensu* acerca de que, si se demuestra que el BERE es mayor al BEFI, no necesariamente implica que el acto jurídico sí cuenta con una razón de negocios; lo que inmediatamente plantea una pregunta: ¿entonces cómo se acredita?

En esencia, y como de la misma exposición se vislumbra, todo se ciñe a evidenciar cuál es la finalidad de la operación:

“Si bien se alude a la expresión “razón de negocios” y esto es un concepto jurídico indeterminado, ello representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones.”¹⁴⁰

Situándonos ahora en otra interrogante: ¿cuál sería la finalidad válida? Siendo exactamente el eje medular de la norma en estudio. El artículo 5o.-A se centra en los actos jurídicos, que son *“manifestaciones de voluntad que se hacen con la intención de producir consecuencias de derecho, las cuales son reconocidas por el orden jurídico”¹⁴¹* y que se contraponen a los hechos jurídicos, *“donde las consecuencias jurídicas generadas por los mismos son ajenas a la voluntad de la persona que los realiza.”¹⁴²*

En el derecho tributario, *“las consecuencias fiscales de los actos jurídicos de los contribuyentes, y de las consecuencias de tales actos, son típicamente ex lege, esto es, no son consecuencias volitivas.”¹⁴³* Ciertamente, los particulares *“no realizan sus actos o actividades, o mantienen su situación con la intención de hacer aplicables su sujeción a las leyes tributarias o a las consecuencias derivadas para ellos como sujeto pasivo de la relación tributaria.”¹⁴⁴*

De esta manera, *“ciertos aspectos de los actos jurídicos volitivos realizados generan consecuencias de derecho ex lege, al margen de voluntad de los sujetos que los realizan”¹⁴⁵*, por eso, respecto de las disposiciones tributarias, *“las consecuencias de las actividades o situaciones que resultan de las mismas son hechos tributarios, no así actos tributarios.”¹⁴⁶*

¹⁴⁰ Disponible en línea: Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2020 < <https://www.ppef.hacienda.gob.mx/es/PPEF2020> > (Ago. 8. 2022).

¹⁴¹ Academia de Estudios Fiscales. Ob. cit. p. 109.

¹⁴² Loc. cit.

¹⁴³ Ídem. p. 115.

¹⁴⁴ Loc. cit.

¹⁴⁵ Loc. cit.

¹⁴⁶ Loc. cit.

Puede decirse, que:

“(…) a la luz de los referentes del derecho civil común y de la doctrina tributaria, se tiene que el fin o motivo determinante –la intencionalidad– de los actos objeto del artículo 5-A es generar ciertas consecuencias tributarias específicas (beneficios fiscales consistentes en la reducción, eliminación o diferimiento de una contribución), de manera que los beneficios para el negocio del contribuyente se circunscriben, principal o totalmente, a esos beneficios activamente procurados a través de la realización de ciertos actos jurídicos de propósito fiscalmente específico.”¹⁴⁷

Recordando, se tienen 3 hipótesis de aplicación:¹⁴⁸

“BERE = 0 (lo que parece representar actos exclusivamente elusivos)”

“BERE < BEFI (lo que parece representar actos preponderantemente elusivos)”

“Más actos, Menos Gravamen (lo que parece representar actos accesoriamente elusivos)”

Esto se debe a que la norma realmente no se refiere a actos jurídicos sin razón de negocios, sino a actos:

“(…) cuyos beneficios en el ámbito de los negocios son nulos o significativamente menores, en comparación a los beneficios fiscales derivados de los mismos, al grado tal que no puede presumirse que la motivación fue de negocios, sino de efectos fiscales activamente procurados.”¹⁴⁹

Así, se observa que se trata de actos tributarios procurados, ya que *“el motivo y análisis es principal o exclusivamente tributario, aun cuando se trate de revestir con alguna cobija de motivación empresarial.”¹⁵⁰* Como consecuencia, el acto tributario procurado que tiene esa especial motivación deja de ser *“un hecho tributario respecto de las leyes tributarias para pasar a ser un acto tributario volitivo, lo que desnaturaliza el origen de la generación o no generación de las consecuencias ex lege establecidas en las leyes tributarias.”¹⁵¹*

Entonces, esos son los actos jurídicos objeto de la Disposición General Antiabuso, los que:

“(…) se caracterizan por no solamente buscar generar las consecuencias de derecho propias de actos motivados en la realización de negocios, sino por además principalmente buscar generar consecuencias tributarias específicas y benéficas para el contribuyente, de manera que su propósito principal es generar o evitar consecuencias normativas gravosas ex lege asociadas en las consecuencias de los actos realizados.”¹⁵²

¹⁴⁷ Ídem. p. 108.

¹⁴⁸ Ídem. p. 109.

¹⁴⁹ Ídem. p. 110.

¹⁵⁰ Ídem. p. 119.

¹⁵¹ Loc. cit.

¹⁵² Ídem. p. 118.

La clasificación del acto tributario procurado, según Koller, puede ser:

“(…) solo obtener el beneficio fiscal (actos exclusivamente elusivos), el cual viene acompañado de beneficios empresariales de menor impacto (actos preponderantemente elusivos), o, ante la decisión ya tomada de proceder con ciertos actos no fiscalmente motivados, de activamente generar consecuencias tributarias adicionales y favorables para neutralizar la carga tributaria resultante de los actos que de suyo ya se realizarán (actos accesoriamamente elusivos).”¹⁵³

Estos actos tributarios procurados –exclusiva, preponderante o accesoriamamente elusivos– buscarán:

“(…) generar, no generar (evitar), modificar o modular las consecuencias de la relación tributaria y, en último análisis, de la actualización del hecho imponible, ya sea en relación con la sujeción del contribuyente a la contribución por la actualización del objeto, ya sea en relación con las distintas disposiciones relacionadas con la actualización o medición de la base gravable, consecuencias que generalmente se dan ex lege, esto es, como consecuencia no procurada de la aplicación de las disposiciones tributarias.”¹⁵⁴

Conforme a estas aseveraciones, como objeto de crítica legislativa, en lugar de cuestionar la razón de negocios, debió de optarse por cuestionar el “*propósito principal*” de las operaciones.

La Cláusula Antiabuso es, al final de cuentas, “*una reacción ante un indicador que será materia de prueba de las causas de los actos jurídicos realizados*”¹⁵⁵, y la exigencia de una razón de negocios es “*un estándar de prueba, no del análisis jurídico de la norma ni, por tanto, de la causal del negocio efectuado.*”¹⁵⁶

Aunque, como puede deducirse, la razón de negocios es un estándar de prueba insuficiente para lo que pretende combatir el legislador. Es entendible, en principio, que se haya pensado en una razón de negocios porque:

“la intención (elemento subjetivo del actuar de los individuos) es presumiblemente obtener exclusivamente un beneficio fiscal. No obstante, como resulta imposible comprobar la intención de los individuos involucrados, solo existe una inferencia a través del análisis objetivo de los factores externos analizados.”¹⁵⁷

¹⁵³ Ídem. p. 120.

¹⁵⁴ Ídem. p. 121.

¹⁵⁵ Calderón Aguilera, Alejandro. Ob. cit. p. 15.

¹⁵⁶ Loc. cit.

¹⁵⁷ Calderón Aguilera, Alejandro. Ob. cit. p. 20.

Por eso mismo, al ser la Norma Antielusión un “*mecanismo extraordinario que se activa ante la presencia de actos elusivos que pueden traducirse o conformarse por medio del fraude a la ley o abuso del derecho*”¹⁵⁸, la técnica correcta para identificar a los actos tributarios procurados, se traduce en un análisis “*de las formas legales, las circunstancias existentes, los elementos fácticos y subjetivos, así como una interpretación teleológica de la norma*”¹⁵⁹, que conduce a “*la conclusión de que posiblemente se está en presencia de un acto elusivo no tolerado por el Derecho y por el sistema impositivo.*”¹⁶⁰

Máxime que “*pretender establecer pruebas de beneficio económico antes de superar la prueba de entendimiento jurídico de la norma, de la identificación del acto elusivo, es lo mismo que realizar una prueba para el coronavirus a alguien sin síntoma alguno de esa enfermedad.*”¹⁶¹ Siendo dable concluir con lo siguiente:

*“Entonces, la forma legal inapropiada o artificiosa (que implica un análisis de comparabilidad jurídica de formas legales en relación con la causa) más las circunstancias fácticas existentes y la presunción de intencionalidad exclusiva o casi exclusiva del beneficio fiscal, aunado a la interpretación debida de la norma, seguramente superando solo su literalidad y aplicando un método teleológico o finalista de la norma que otorga el beneficio todo ello cuidadosamente realizado, nos dará el resultado el acto elusivo.”*¹⁶²

D. REQUISITOS DE LEGALIDAD.

Anteriormente se señaló que la consecuencia de aplicar el artículo 5o.-A es desconocer los efectos fiscales del acto jurídico y recalificarlos acorde al BERE que se habría alcanzado por el contribuyente para, después, determinar el crédito fiscal que en el caso corresponde. Se infiere, por lo tanto, que esa fue una de las razones del legislador para delimitar la utilización de esta norma sólo en el ejercicio de las facultades de comprobación y, dicho sea de paso, no en todas, ni las que le agradan al fisco, sino sólo en las que se conocen como visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas, así lo condicionan los párrafos segundo y tercero:

¹⁵⁸ Calderón Aguilera, Alejandro. Ob. cit. p. 30.

¹⁵⁹ Ídem. p. 20.

¹⁶⁰ Loc. cit.

¹⁶¹ Ídem. p. 23.

¹⁶² Ídem. p. 21.

*“En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la **última acta parcial** a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el **oficio de observaciones** a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la **resolución provisional** a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.”*

“Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.”

La lógica detrás de dar a conocer “dicha situación”, esto es, la procedencia de la presuntiva antes de la última acta parcial (visita domiciliaria), oficio de observaciones (revisión de gabinete) y resolución provisional (revisión electrónica), gira en torno a que el contribuyente revisado tendrá su garantía de audiencia para alegar lo que a su derecho convenga, incluyendo la posibilidad de acompañar pruebas.

Además de lo previo, uno de los puntos más criticados viene a ser el sometimiento del caso a un órgano colegiado que se integrará por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria. Ello, porque:

“no define las herramientas o criterios de análisis empresarial generalmente aceptados, cómo o con qué credenciales de conocimiento y experiencia debe ser la integración del grupo del análisis de la autoridad, o la participación de especialistas en el fenómeno empresarial del sector relacionado con la aplicación del caso, de suyo de una amplitud empírica, filosófica y bibliográfica muy notable, para ponderar el correcto valor de una razón de negocios, no obstante que la administración de empresas es una especialidad propia de licenciatura o maestría universitarias, cada vez más sofisticadas. Tampoco establece los medios para la mediación de los beneficios empresariales o fiscales a que se refiere la DGAE.”¹⁶³

Entre otros temas que, hasta el momento, se desconocen, ya que esas reglas de carácter general no se han expedido, pero dejan incerteza sobre muchos otros aspectos de relevancia, como la competencia de dichos individuos, entre otros.

¹⁶³ Academia de Estudios Fiscales. Ob. cit. p. 113.

E. RETROACTIVIDAD DE LA DISPOSICIÓN.

1. ¿Norma de procedimiento o de fondo?

Un tema de especial trascendencia es si la autoridad hacendaria puede aplicar la presunción del artículo 5o.-A y cuestionar la ausencia de una razón de negocios de los actos jurídicos anteriores a la reforma para el año de 2020, que es cuando se incorpora al Sistema Tributario Federal.

Para poder contestar la pregunta, ya en sentido afirmativo o negativo, debe determinarse la naturaleza de la norma, a saber, si es adjetiva o sustantiva, pues el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación establece que:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

Entonces, si es “*de fondo*”, no pudiera aplicarse retroactivamente en perjuicio de los contribuyentes. Caso contrario a lo que sucedería si fuese “*de forma*” o de procedimiento, ya que sería válidamente aplicable a operaciones antes de su entrada en vigor.

La respuesta, a juicio de este tesista, es que se trata de una disposición sustantiva que bajo ninguna circunstancia pudiera aplicarse de manera retroactiva. ¿Y por qué? Bueno, no hay que perder de vista que la consecuencia jurídica de la norma presuntiva consiste en la reclasificación de los efectos fiscales, y en tanto la disposición regula tales efectos en la esfera del contribuyente, es sustantiva; en virtud de que se modifican las consecuencias fiscales de tales actos porque, invariablemente, implica la calificación de hechos que dan lugar a la causación de contribuciones, teniendo de por medio que hacer alusión a los hechos imponibles, elemento constitutivo de la contribución anteriormente detallado en el primer capítulo de este trabajo.

CONCLUSIONES

En suma, se colige que:

PRIMERO: La obligación fiscal, objeto de la relación jurídica-tributaria que nace cuando se configura el hecho imponible, traducida en el deber de contribuir para los gastos públicos, es lo que se busca eludir al amparo de emplear instrumentos jurídicos sin producir una vulneración directa a las normas (elusión tributaria).

SEGUNDO: La evasión fiscal, a diferencia de la elusión, implica un comportamiento fraudulento que transgrede la Ley tributaria, ya que el hecho imponible sí se realiza, dando paso a la existencia de una obligación fiscal cuyo pago, en deshonestidad, se evade.

TERCERO: A nivel internacional, con el propósito de combatir la elusión fiscal, los países miembros de la OCDE diseñaron el Plan de Acción BEPS; mismo que, entre otras acciones, contempla la creación de normas antiabuso, con la finalidad de que los contribuyentes evidencien las razones principales que tomaron en consideración para realizar sus operaciones.

CUARTO: Las normas antielusión, conocidas también como “cláusulas”, pueden ser generales, especiales o sectoriales, dependiendo de si el supuesto de hecho es abierto y abstracto, como las generales; si su ubicación es dentro de un ordenamiento específico y con un presupuesto de aplicación rígido, como las especiales; o si se trata de aquellas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, contenidas en leyes particulares de cada tributo, como las sectoriales.

QUINTO: En el año 2020, se incorpora al Sistema Tributario Federal de México el artículo 5o.-A, expresando el legislador que sus motivos se centran en que unos contribuyentes llevan a cabo operaciones que hace que se coloquen en una posición fiscal más favorable respecto de otros que realizan la misma operación económica, lo que además representa un problema para la recaudación, entre otras razones que conllevaron a adicionar una herramienta para el fisco que le permita cuestionar cuál es la finalidad de los actos jurídicos de los gobernados.

SEXTO: Para que se encuentre justificada la procedencia de la presunción de ausencia de razón de negocios, la autoridad es la encargada de acreditar, con base en la información recabada durante el ejercicio de facultades de comprobación, que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal, o que el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso; sin que sea válido revertir la carga de comprobar el hecho conocido en cada supuesto presuncional.

SÉPTIMO: La razón de negocios debe visualizarse como un concepto jurídico indeterminado que dependerá –por su dinamismo– de la casuística, esto es, del escenario particular que se esté revisando, siempre tomando en consideración el sentido contextual del ordenamiento (el resto de los elementos integrantes de la norma), y sólo de ese modo, será elucidada.

OCTAVO: El beneficio fiscal que la autoridad alegue cuando pretenda aplicar la presunción, además de señalar el canal para su obtención, debe ser efectivamente aprovechado y no determinado sobre parámetros irreales.

NOVENO: El beneficio económico razonablemente esperado no contempla el beneficio fiscal y para su cuantificación, de la mano con la información contemporánea, necesitará hacerse en torno a una expectativa razonable, es decir, una proyección financiera con la potencialidad de concretarse en el plano material.

DÉCIMO: La economía de opción, como principio indispensable dentro de cualquier sistema impositivo, ya sea explícita o tácita, tiene límites. Es aquí donde la sustancia económica y el test del propósito principal juegan un papel relevante, pues el ahorro fiscal no puede obtenerse si el espíritu de la norma fiscal se ve tergiversado.

UNDÉCIMO: La consecuencia de la aplicación del artículo 50.-A no consiste en desconocer los efectos jurídicos de los actos de los contribuyentes, sino los efectos fiscales de dichos actos jurídicos, y habiéndolos privado –los efectos fiscales pretendidos por el sujeto revisado– se recharacterizarían en armonía con acto que hubiere correspondido para alcanzar el beneficio económico razonablemente esperado.

DUODÉCIMO: Los actos jurídicos objeto de la disposición general antielusión son actos tributarios procurados (volitivos), con independencia de que tengan en mayor o menor medida una razón de negocios, en virtud de que lo preponderante es la generación de un beneficio fiscal; de manera que, interpretando teleológicamente el precepto, en concordancia con la exposición de motivos, el contribuyente tiene la obligación de demostrar la finalidad de sus actos, en el entendido de que estos no deben buscar, meramente, ventajas fiscales.

ÚLTIMO: La cláusula general antiabuso no puede aplicarse de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes, dado que se trata de una norma sustantiva, puesto que la recalificación de los efectos fiscales incide en el hecho imponible, elemento constitutivo del tributo.

BIBLIOGRAFÍA

A. DOCTRINA.

Academia de Estudios Fiscales. **Incertidumbre en la Relación Jurídico Tributaria.** México, Themis, 2021.

Academia Mexicana de Derecho Fiscal. **Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales.** México, Tirant lo Blanch, 2020.

Bolaños Vital, Raúl. “*Razón de Negocios*”. En: **Boletín Fiscal.** México. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 1, Enero 2022, (pp. 4-17).

Calderón Aguilera, Alejandro. **Norma General Antielusión.** México, Thomson Reuters, 2022.

Chávez Pérez, Obed. **La Cláusula Antielusión en la Legislación Fiscal Mexicana. Análisis de los Alcances y Contexto del Artículo 50.-A del CFF.** México, Thomson Reuters, 2021.

De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano.** 28ª ed. México, Porrúa, 1964/2015.

De Pina Vara, Rafael. **Diccionario de Derecho.** 37ª ed. México, Porrúa, 1965/2018.

Estrada Avilés, Mauricio. “*La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 50.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal Mexicano*”. En: **Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Revista de Investigación Jurídica.** México. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. No. 32, Julio-Dic., 2022, (pp. 131-191).

Fernández Sagardi, Augusto. **Código Fiscal de la Federación Comentado.** 3ª ed. México, Thomson Reuters, 2015/2022.

Gómez Cotero, José de Jesús. **La Razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano.** México, Thomson Reuters, 2022.

Gómez Cotero, José de Jesús. **La Simulación Tributaria. Análisis Jurídico y Sociológico.** 2ª ed. México, Themis, 2014/2021.

Juárez Arellano, Magaly y otros. **Defensa Fiscal & Penal Fiscal.** México, Tirant lo Blanch, 2020.

López Villa, Juan Raúl. **Razón de Negocios.** México, Editorial Flores, 2022.

Mendonca, Daniel, Ullman-Margalit, Edna y Aguiló Regla, Josep. **Presunciones**. México, Fontamara, 2019.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. **Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios**. Autor, 2015.

Ortega Maldonado, Juan Manuel. **Derecho Fiscal**. 3ª ed. México, Porrúa, 2017/2019.

Pallares, Eduardo. **Diccionario de Derecho Procesal Civil**. 29ª ed. México, Porrúa, 1952/2008.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. **La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión**. México, Autores, 2020.

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea. Autor <<https://dle.rae.es/eludir>> (Consulta: Mayo 02, 2022).

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/razón>> (Consulta: Sept. 1, 2022).

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. en avance. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/negocio>> (Consulta: Sept. 1, 2022).

Ríos Granados, Gabriela y otros. **Temas Selectos de Derecho Tributario**. México, Porrúa, 2020.

Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. 3ª ed. México, Oxford, 1982/2014.

Villarreal Flores, Raúl Alfonso. **El Disfraz del Dinero. Evasión Fiscal y la Cultura Tributaria en México**. México, Tirant lo Blanch, 2022.

B. LEGISLACIÓN.

Código Fiscal de la Federación. (P.O. Diciembre 31, 1981/ Noviembre 12, 2021).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Promulgada Feb. 5, 1917/Mayo 28, 2021).

C. JURISPRUDENCIA.

Conceptos jurídicos indeterminados o flexibles. La falta de una descripción pormenorizada de los hechos o circunstancias específicas de modo, tiempo y lugar para valorarlos y fijar su alcance y sentido es un hecho que puede subsanarse al momento de aplicarlos sin que ello implique que la autoridad administrativa pueda dictar sus resoluciones en forma arbitraria. Tesis aislada. Amparo directo. Tribunal Colegiado de Circuito. Clave I.4o.A.594 A. (*SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXVI, Julio, 2007, p. 2472*).

Conceptos jurídicos indeterminados. La forma de actualizarlos al caso concreto exige un proceso argumentativo que debe reducir la discrecionalidad y las apreciaciones subjetivas, eliminando la arbitrariedad. Tesis aislada. Revisión fiscal. Tribunal Colegiado de Circuito. Clave I.4o.A.59 K. (*SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXII, Sept., 2005, p. 1431*).

Contribuciones. Las disposiciones referentes a sus elementos esenciales, aunque son de aplicación estricta, admiten diversos métodos de interpretación para desentrañar su sentido. Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Segunda Sala de la SCJN. Clave 2a./J. 133/2002 (*SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XVI, Dic., 2002, p. 238*).

Leyes. Su inconstitucionalidad no depende de que establezcan conceptos indeterminados. Jurisprudencia. Amparo en revisión. Primera Sala de la SCJN. 1a./J Núm.: 1/2006. (*SJF y su Gaceta: Novena Época, T. XXIII, Feb., 2006, p. 357*).

Razón de negocios. La autoridad puede considerar su ausencia como uno de los elementos que la lleven a determinar la falta de materialidad de una operación, caso en el cual, la carga probatoria para demostrar la existencia y regularidad de la operación, corre a cargo del contribuyente. Jurisprudencia. Juicio Contencioso Administrativo. Primera Sección de la Sala Superior del TFJA. VIII-J-1aS-99. (*Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; Octava Época, Año V. No. 47, Oct., 2020, p. 59*).