

**FACULTAD LIBRE DE DERECHO
DE MONTERREY**

LICENCIATURA EN DERECHO



LA EXISTENCIA DE LA RAZÓN DE NEGOCIOS EN LAS FUSIONES DE
EMPRESAS: SU PRESUNCIÓN LEGAL E IMPACTO EN LA SEGURIDAD
JURÍDICA.

TESIS QUE EN OPCIÓN A TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA: XIMENA FLORES VARGAS

ASESOR DE FONDO: MTRO. SERGIO CHAPA FLORES

ASESOR DE FORMA: DR. JOSÉ FABIÁN RUÍZ

SANTA CATARINA, N.L.

NOVIEMBRE, 2025

A mis padres, Raúl y María Eugenia, por ser un ejemplo de fortaleza y superación. Esta tesis, su significado y lo que representa para mí, es un homenaje a ustedes. Gracias por haberme dado su semblanza y permitirme reflejarla día con día. Soy una parte de ustedes y ese es el mayor orgullo que jamás podría sentir.

A mis hermanos Raúl, Paola, y a mi familia, Julián, Carolina, Andrea y Vanessa, por darme personas a quienes admirar, por mostrarme la vida desde sus ojos y por ser las figuras que he seguido y de quienes más he aprendido.

A mis compañeras de vida, mis amigas, por entenderme como nadie, por impulsarme a cuestionar y a arriesgarme, por brindarme su cariño y compañía. Agradezco el habernos encontrado y hacer de estos cuatro años y medio como una tarde cualquiera de miércoles.

A mi hermana de otra sangre, Verónica Mar, por darme un lugar al que siempre puedo acudir, por su presencia incondicional en mi vida y por brindarme la calidez de una familia.

A mis asesores, por su atención, su tiempo y su conocimiento. Espero el tiempo nos haga coincidir como colegas.

A todos, este trabajo refleja un poco de su influencia en mi formación como abogada.

Resumen:

La *razón de negocios* constituye un concepto jurídico indeterminado que funge como uno de los elementos necesarios para acreditar la legitimidad de una fusión de sociedades y evitar la recharacterización de sus efectos fiscales. Si bien su indeterminación es legítima, puede generar dificultades en su aplicación práctica. Los conceptos indeterminados no son violatorios a derechos por sí mismos; sin embargo, cuando carecen de una adecuada delimitación normativa, pueden dar lugar a una aplicación arbitraria por parte de la autoridad fiscal. Así, la deficiente regulación del concepto puede derivar en un ejercicio abusivo de las facultades administrativas y, en consecuencia, en una vulneración al derecho a la seguridad jurídica del contribuyente. En ese sentido, debe existir un equilibrio entre los derechos del contribuyente y el interés legítimo del Estado, reflejado en la necesidad de prevenir y sancionar prácticas elusivas sin menoscabar los derechos de los contribuyentes.

Palabras claves: *cláusula antielusión, elusión fiscal, fiscalización, fusión de sociedades, razón de negocios, seguridad jurídica.*

Abstract:

The *business purpose* requirement constitutes an indeterminate legal concept that functions as one of the elements necessary to establish the legitimacy of a corporate merger and to prevent the recharacterization of its tax effects. Although its indeterminacy is legitimate, it may create difficulties in its practical application. Indeterminate concepts are not, by themselves, violative of rights; however, when they lack adequate statutory delimitation, they may give rise to arbitrary application by the tax authority. Thus, the deficient regulation of the concept may result in an abusive exercise of administrative powers and, consequently, a violation of the taxpayer's right to legal certainty. In this regard, there must be a balance between the taxpayer's rights and the State's legitimate interest, reflected in the need to prevent and sanction evasive practices without undermining the rights of taxpayers.

Key words: *anti-avoidance clause, tax avoidance, tax auditing, corporate merger, business purpose, legal certainty.*

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULOS	
I. Términos generales de una fusión	6
A. ¿Qué es una fusión?	6
B. Proceso de fusión y sus elementos esenciales	11
C. Regulación aplicable	14
1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	14
2. Ley Federal de Competencia Económica	16
3. Ley General de Sociedad Mercantiles	19
2. Código Fiscal de la Federación	20
II. Análisis del artículo 14-b del Código Fiscal de la Federación	24
A. Artículo 14-b y su relevancia en las fusiones de sociedades	24
B. La razón de negocios	28
C. Razón de negocios en México	30
1. La razón de negocios como un concepto indeterminado	33
2. Regulación y aplicación de la razón de negocios en legislaciones internacionales	38
III. Cláusula antielusión del artículo 5-a del Código Fiscal de la Federación	47
A. ¿Qué es una cláusula antielusión?	47
B. Origen de la cláusula antielusión	53
IV. Actual regulación de la “razón de negocios” en las fusiones de empresas y su afectación a los derechos de los contribuyentes	55
A. Principio de fundamentación y motivación	55
B. Presunta violación a los elementos de fundamentación y motivación y, por consiguiente, al derecho a la seguridad jurídica	60
C. Propuesta de solución al problema jurídico	67
CONCLUSIONES	74
BIBLIOGRAFÍA	80

INTRODUCCIÓN

La fusión de sociedades mercantiles es un mecanismo fundamental para el crecimiento y consolidación de diversas empresas, ya que permite mejorar su eficiencia mediante la reducción de costos, el aumento del nivel de producción y una mayor presencia en el mercado, lo que puede traducirse en un mayor nivel de rentabilidad.

No obstante, a pesar de los múltiples beneficios que puede traer consigo una fusión, también enfrenta limitaciones de naturaleza fiscal que generan incertidumbre entre los socios de las empresas que desean fusionarse. Esto se debe a que se han impuesto diversos requisitos que deben cumplirse para que una fusión sea considerada como tal. En particular, se establece la obligación de demostrar que dicha operación cuenta con una razón de negocios.

En el presente trabajo se realizará un análisis de uno de los requisitos más complejos en las reestructuraciones mercantiles, como lo es que la fusión cuente con una razón de negocios. Específicamente, se analizará el concepto desde su naturaleza, los preceptos que lo contienen, su origen, su propósito y la forma en que está regulado por la ley mexicana, con el fin de establecer si dicho elemento, que ha sido uno de los principales temas de controversia en materia fiscal y que debe acreditarse al momento de llevar a cabo una operación de esta naturaleza, se encuentra legalmente constituido y cuenta con las bases suficientes para poder ser aplicado.

Lo anterior resulta especialmente relevante, ya que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, principal precepto que hace referencia al concepto de “razón de negocios”, que a cinco años de su entrada en vigor no ha sido aplicado en ningún caso. En seguida, se analizará si su aplicación, en los términos en que actualmente se encuentra regulado, contraviene o no elementos como el de fundamentación y motivación, lo cual, en consecuencia, implicaría una afectación al derecho a la seguridad jurídica.

El tema de investigación se centra en el estudio del concepto “razón de negocios”, desde su generalidad de aplicación en el artículo 5-A, hasta su requerimiento específico en una operación mercantil con efectos fiscales, que es la fusión de empresas.

El problema central radica en la materialización del concepto de razón de negocios, ya que, si bien su aplicación debe realizarse dentro de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, previa notificación de que se hará aplicable el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la manera en que se ejecuta dicho procedimiento genera diversas controversias.

El artículo 5-A es una disposición legalmente constituida y con un fin legítimo: servir como freno a las prácticas elusivas. No obstante, cuando la autoridad advierte la posible ausencia del elemento consistente en que la operación contenga una razón de negocios, previsto en el artículo 14-B del mismo Código, puede aplicar la presunción establecida en el artículo 5-A. Este último dispone que, si una operación no cuenta con una “razón de negocios”, será recaracterizada como una enajenación, con los efectos fiscales correspondientes a dicha figura.

El conflicto surge específicamente, en la forma en que se determina si una operación cuenta o no con una razón de negocios. Este concepto carece de una definición legal y es considerado dentro del ámbito jurídico, como un concepto jurídico indeterminado. Sin embargo, el hecho de que sea un concepto indeterminado no implica que sea inconstitucional, o que violente derechos constitucionales, pero tampoco implica que la autoridad cuente con discrecionalidad absoluta para decidir cuándo se actualiza o no.

Por ello, el presente trabajo tiene como objetivo analizar si la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, derivada de la supuesta falta de razón de negocios, constituye o no una violación al derecho a la seguridad jurídica y a otros elementos, como los de fundamentación y motivación, en virtud de que su regulación permita un margen excesivo de discrecionalidad por parte de la autoridad fiscal.

Para dar solución al problema central de este trabajo, resulta necesario abordar previamente una serie de problemas secundarios que guardan una relación directa con dicho análisis.

En primer lugar, será necesario examinar la relación entre el artículo 5-A y el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, a fin de determinar en qué medida la falta de razón

de negocios actualiza la recaracterización de efectos fiscales y cómo dicha interacción puede impactar la calificación jurídica de operaciones como la fusión de sociedades.

En segundo término, debe precisarse qué se entiende por “razón de negocios”, examinando su naturaleza jurídica, su origen doctrinal y la forma en que ha sido conceptualizada tanto en la legislación mexicana como en otros ordenamientos comparados. La ausencia de una definición clara constituye el primer obstáculo para determinar si su aplicación es objetiva.

Asimismo, resulta indispensable analizar los alcances de la discrecionalidad con la que cuenta la autoridad para interpretar o determinar cuándo una operación contiene o no una “razón de negocios”. Lo anterior requiere estudiar el significado y las implicaciones de los conceptos jurídicos indeterminados, a fin de delimitar el alcance real de las facultades conferidas a la autoridad fiscal.

Por último, se analizarán los elementos de fundamentación y motivación y el derecho a la seguridad jurídica, para así determinar la relación que guardan con la “razón de negocios”.

El problema que se abordará en esta tesis es de índole tanto fiscal como económica, ya que trasciende en la estructura y operación de las sociedades mercantiles en México.

La importancia de este estudio radica en la correcta interpretación y aplicación del concepto “razón de negocios”, ya que de ello depende evitar arbitrariedades que puedan atender contra los derechos del contribuyente, específicamente la seguridad jurídica. De esta manera, se contribuiría a consolidar un sistema jurídico más firme y seguro para los contribuyentes mexicanos, siguiendo el ejemplo de diversas legislaciones extranjeras que presentan un desarrollo más avanzado en la materia.

La resolución de este problema aportaría beneficios tanto a la ciencia jurídica, al advertir sobre la posible existencia de violaciones a los derechos de los contribuyentes, como a la sociedad, al generar mayor certeza y confianza en la legalidad de las operaciones empresariales. Con ello, se busca evitar que, en procesos como las fusiones de sociedades, las empresas actúen con temor al riesgo de ser recaracterizadas por no contar con una

definición clara de dicho concepto, cuya interpretación queda actualmente a criterio de la autoridad fiscal.

El objetivo de este trabajo es analizar y comprender la aplicación del concepto “razón de negocios” en los supuestos de fusión de empresas, el cual, a pesar de haber sido incorporado hace varios años, continúa siendo en gran medida desconocido y objeto de controversia debido a su complejidad.

Se pretende ofrecer un análisis que permita comprender de manera integral el significado y alcance de la “razón de negocios”, su forma de aplicación en el marco del derecho fiscal mexicano, las áreas en las que podría perfeccionarse su regulación y los mecanismos mediante los cuales el contribuyente puede resultar menos afectado por su interpretación. Lo anterior, se desarrollará bajo un enfoque dogmático y documental, sustentado en el análisis sistemático de la legislación fiscal mexicana, la doctrina jurídica y la jurisprudencia aplicable. Asimismo, incorpora un método comparativo, al examinar la regulación y aplicación del concepto “razón de negocios” en distintos sistemas jurídicos, con el propósito de identificar parámetros objetivos y subjetivos que puedan orientar su adecuación al contexto nacional.

Del mismo modo, este trabajo busca dotar a los contribuyentes de herramientas jurídicas que les permitan ejercer una defensa efectiva en caso de que la autoridad pretenda recharacterizar los efectos de una operación bajo el argumento de carecer de razón de negocios. Lo anterior implica generar conciencia sobre la relevancia de este concepto, de modo que el contribuyente comprenda sus efectos jurídicos y pueda exigir que la autoridad funde y motive adecuadamente sus resoluciones. Todo ello, sin perder de vista la finalidad de la figura analizada: distinguir las operaciones legítimas de aquellas realizadas con el único propósito de obtener un beneficio fiscal, procurando un equilibrio entre la potestad del Estado para combatir la elusión y el derecho del contribuyente a la certeza y estabilidad jurídica.

El orden del índice resulta adecuado, pues permite desarrollar el tema de manera lógica y progresiva. En primer lugar, se abordan las generalidades de las fusiones de empresas, analizando sus principales requisitos, entre los cuales destaca la existencia de una razón de negocios. Posteriormente, se estudia el artículo que establece dicho requisito como

condición para la acreditación de una fusión, para después avanzar hacia el precepto central que contiene el concepto, que es el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, examinando su alcance, fundamento y vinculación con el contribuyente. Finalmente, se cuestiona su regulación actual, con el propósito de determinar si su aplicación puede constituir una vulneración al derecho a la seguridad jurídica. El propósito de este orden metodológico es avanzar de lo general a lo particular, desglosando cada concepto esencial de forma clara y comprensible.

CAPÍTULO I

TÉRMINOS GENERALES DE UNA FUSIÓN

En el presente capítulo, se abordará la definición de la fusión de sociedades, así como el proceso legal y los elementos necesarios para su implementación. Asimismo, se analizará esta figura desde distintas perspectivas jurídicas y económicas, incluyendo la mercantil, la económica/comercial y la fiscal, destacando la legislación más relevante de cada una de estas materias. El objetivo es construir un concepto especializado e integral de la fusión como herramienta jurídica.

Este capítulo tiene como propósito sentar las bases conceptuales y metodológicas del estudio, estableciendo los fundamentos teóricos que permitirán comprender la naturaleza jurídica de la fusión y su relación con otras ramas del derecho. Para ello, se empleará una metodología dogmática y documental, basada en el análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial, a fin de delimitar con claridad el alcance de esta figura y su evolución dentro del sistema jurídico mexicano.

A. ¿QUÉ ES UNA FUSIÓN?

Las empresas siempre han tenido la tendencia a juntarse o dividirse, principalmente por razones económicas, aunque no exclusivamente. A diferencia de las personas físicas, que al unirse en matrimonio conservan su individualidad, las personas jurídicas pueden perderla por completo cuando se fusionan. Este proceso implica un acuerdo entre dos o más sociedades legalmente independientes, mediante el cual deciden unir sus patrimonios para formar una nueva entidad. Como resultado de lo anterior, existirá una sola empresa con una nueva personalidad jurídica, o bien, en caso de que una de las sociedades actúe como absorbente del patrimonio de las demás, mantendrá su identidad jurídica en lo que se conoce como fusión por absorción.¹

¹Mascareñas Pérez- Íñigo, Juan. **Fusiones, adquisiciones y valoraciones de empresas**. 5ª ed. España, Editorial del Economista, 2005/2011, p. 19. Disponible en línea: <https://gc.scalahed.com/recursos/files/r161r/w25558w/D1FZ110_S12_MASCARENA.pdf> (Consulta: Marzo 16, 2025).

Las sociedades mercantiles surgieron como una respuesta a las limitaciones inherentes para realizar alguna actividad física, económica, política o financiera, por parte de una sola persona. Por ello, era necesario que el humano se agrupara con la finalidad de poder llevar a cabo las acciones y objetivos que individualmente le serían inalcanzables.²

Lo mismo ocurre en el caso de las fusiones, puesto que dos empresas o más se ven impedidas o limitadas para desarrollar ciertas actividades, ya sea por falta de capital, infraestructura, capacidad operativa o cualquier otra razón. De manera instintiva, buscan asociarse con otra entidad que le permita alcanzar dicho cometido que desean, dando lugar así a la fusión.

Existen diversas definiciones sobre el concepto de fusión, formuladas por juristas, doctrinarios, órganos jurisdiccionales, e incluso plasmadas en disposiciones legales. En el presente estudio, se recopilan y analizan algunas de las más relevantes.

Javier Arce Gargollo, en su libro “Fusión de sociedades mercantiles”, define la fusión de sociedades mercantiles como una manifestación del movimiento general de concentración de fuerzas económicas propio de la expansiva economía moderna.³

Manuel García Rendón considera que la fusión es un acto jurídico complejo que toma su origen en varios actos unilaterales. Vásquez del Mercado, al analizar la opinión de Giorgio de Semo, concuerda que en la fusión se aprecian varios momentos distintos y que cada uno corresponde a un acto jurídico particular que, reunido con los otros, dan vida a los efectos jurídicos plenos de la fusión.⁴

Por otro lado, la Ley 3/2009, por la Corte General de la Unión Europea, define la fusión como una operación o manifestación, de ámbito jurídico y económico, la cual modifica la estructura de una sociedad mercantil. Como resultado de una fusión, dos o más sociedades

² Barrera Graf, Jorge. **Las sociedades mercantiles en derecho mexicano**. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1983, p.7.

³ Arce Gargollo, Javier. **Fusión de sociedades mercantiles**. 2ª. Ed. México, Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal, 2007, p. 1. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3664/2.pdf>> (Consulta: Marzo 16, 2025).

⁴ **Contradicción de Tesis 452/2011**. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Noviembre, 2013. Expediente de origen: Revisión Fiscal 585/2010. Séptimo Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. Ponente: Olga Sánchez Cordero De García Villegas. Disponible en línea: Suprema corte de Justicia de la Nación <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/24689>> (Consulta: Marzo 16, 2025).

mercantiles previamente registradas se combinan en una sola entidad, transfiriendo en su totalidad sus patrimonios y otorgando a los socios de las sociedades extinguidas acciones, participaciones o cuotas en la sociedad resultante, la cual puede ser una nueva entidad o una de las empresas fusionadas.⁵

De igual forma, se define por la jurisprudencia con registro digital 2004913, como un proceso corporativo exclusivo de las sociedades, de naturaleza contractual y carácter complejo que se desarrolla en varias etapas sucesivas. Su principal efecto es la sucesión universal de los activos y pasivos de las sociedades fusionadas en favor de la sociedad fusionante, lo que conlleva la incorporación de sus socios a esta última.⁶

Otros autores, como Enrique Rúa Alonso de Corrales definen la fusión, como un proceso de concentración que implica la unificación de los patrimonios y socios de las sociedades participantes en la operación. Como resultado, se extinguen las personalidades jurídicas individuales con el propósito de fortalecer el patrimonio de una entidad jurídica ya existente o de crear una nueva.⁷

Autores como Diego Fierro Rodríguez describen la fusión, como una modificación estructural bilateral en la que participan varias sociedades, las cuales realizan una cesión total de sus activos y pasivos dentro del proceso de fusión.⁸

En síntesis, una fusión de sociedades refiere a un acto económico, mediante el cual dos o más sociedades que son patrimonialmente independientes, acuerdan unificar sus patrimonios en una sola entidad, transfiriendo de manera total lo que las conforma. Dicha operación implica la extinción legal de una o más de las sociedades, consolidando una nueva o una expansión de la que subsiste bajo un solo ente jurídico. Esta operación tiene fines económicos y corporativos, los cuales generan que esta herramienta sea estratégica para ciertas empresas.

⁵ Moya Ortega, Miguel Ángel. **Fusión de Sociedades**. Tesis para optar al grado de Licenciatura. España. Disponible en línea: <<https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/1246/MOYAORTEGAMIGUELÁNGEL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> (Consulta: Marzo 16, 2025).

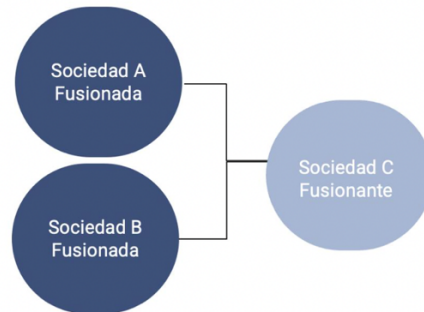
⁶ **Fusión de sociedades mercantiles, en materia fiscal, surte efectos desde la firma del contrato o convenio respectivo**. Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Primera sala SCJN. Clave 1a./J. 91/2013. (SJF: 10ª época, T 1, Nov., 333). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2004913>> Registro: 2004913 (Consulta: Marzo 16, 2025).

⁷ Moya Ortega, Miguel Ángel, Ob. Cit., p. 2.

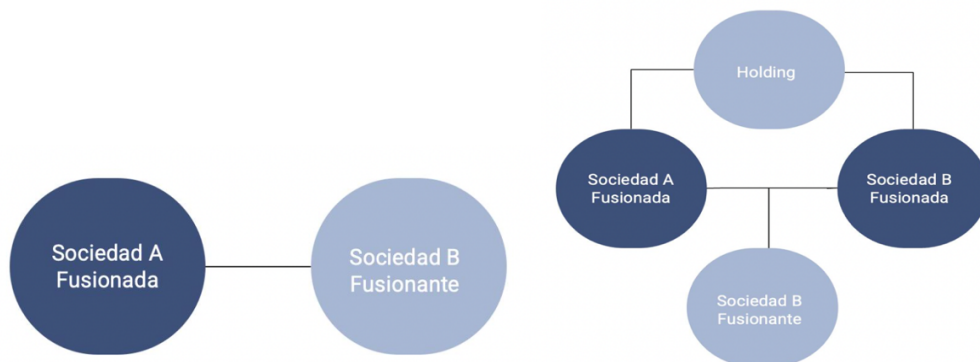
⁸ Loc. Cit.

Como ya se mencionó anteriormente, existen distintos tipos de fusiones, las cuales son: la fusión pura y la fusión por incorporación o absorción.

La fusión pura supone la creación de una sociedad nueva, la llamada fusionante, a la cual se le transmitirá la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas.⁹ Se ilustra con el siguiente diagrama:



Por otro lado, la fusión por absorción o incorporación refiere a la operación mediante la cual una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad preexistente.¹⁰ Una fusión por incorporación puede ser horizontal o vertical, y entre ellas puede haber combinaciones. La fusión horizontal se da con sociedades que no tienen relación accionaria directa entre ellas mismas (se ilustra en el diagrama de la izquierda), mientras que la fusión vertical surge entre aquellas que tienen relación accionaria directa entre sí (se ilustra en el diagrama de la derecha).¹¹



⁹ Chávez Alor, Alejandro. "Fusión de sociedades". Disponible en línea: **Gaceta el Búho No. 34; Pluma dorada**. <<https://www.revistas.unam.mx/index.php/derecho/article/download/55089/48904>> (Consulta: Marzo 16, 2025).

¹⁰ Loc. Cit.

¹¹ Loc. Cit.

La fusión se puede percibir de dos puntos diferentes: el económico y el jurídico. Desde el punto de vista económico, la fusión es considerada como la unión o mezcla del patrimonio de dos o más sociedades, para así integrar un patrimonio único, del cual será dueño una de las empresas fusionadas o la nueva sociedad que surja de la fusión.¹²

La Ley Federal de Competencia Económica, en su artículo 61, percibe a las fusiones como concentraciones, las cuales se pueden realizar entre competidores, proveedores, clientes u otros agentes económicos. De igual forma, se menciona que la Comisión no autorizará o, en su caso investigará y sancionará aquellas concentraciones, cuyo objetivo sea restringir, disminuir, dañar o impedir la competencia y la libre concurrencia en bienes o servicios que sean iguales, similares o sustancialmente relacionados. Esto implica que las fusiones deben cumplir con un análisis de impacto en el mercado para evitar prácticas anticompetitivas.

*Artículo 61. Para los efectos de esta Ley, se entiende por concentración la fusión, adquisición del control o cualquier acto por virtud del cual se unan sociedades, asociaciones, acciones, partes sociales, fideicomisos o activos en general que se realice entre competidores, proveedores, clientes o cualesquiera otros agentes económicos. La Comisión no autorizará o en su caso investigará y sancionará aquellas concentraciones cuyo objeto o efecto sea disminuir, dañar o impedir la competencia y la libre concurrencia respecto de bienes o servicios iguales, similares o sustancialmente relacionados.*¹³

Desde el punto de vista jurídico, la integración de varias personas morales en una sola es la característica fundamental de esta figura. Es la unión de varias sociedades para formar una entidad unitaria, que ahora sustituirá la personalidad jurídica de las sociedades fusionadas.¹⁴

La fusión puede ser celebrada entre distintos tipos de sociedades, siempre que no exista prohibición legal y se respeten los requisitos establecidos por la legislación aplicable.

Pueden ser sociedades del mismo tipo societario (homogéneas), de distinto tipo (heterogéneas), incluyendo sociedades irregulares, no inscritas o incluso en liquidación, siempre que no se haya inscrito el acta de disolución de la sociedad.

¹² Arce Gargollo, Javier, Ob. Cit., p. 1.

¹³ **Ley General de Sociedades Mercantiles** (P.O. Agosto 4, 1934/Octubre 20, 2023).

¹⁴ Arce Gargollo, Javier, Ob. Cit., pp. 7-16.

B. PROCESO DE FUSIÓN Y SUS ELEMENTOS ESENCIALES

La fusión es una herramienta con cierto grado de complejidad, la cual debe observar formalidades legales, comenzando por la decisión de cada una de sociedades partícipes, así como lo prevé el artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.¹⁵

Su desarrollo comienza con la etapa preparatoria, en la cual se hace una propuesta ante el órgano de administración, donde hay un intercambio de planteamientos, análisis de conveniencia y se pasa a la suscripción de un acuerdo preliminar de fusión, a partir del cual se comienza a diseñar un convenio de fusión.¹⁶

En esta fase, los socios deliberan y aprueban un convenio o contrato preliminar de fusión, en el que se establecen las condiciones en que la sociedad participará en el proceso y se faculta a sus representantes legales o delegado para suscribir el convenio definitivo con las demás sociedades.¹⁷

El acuerdo constituye el instrumento jurídico central mediante el cual se formaliza la operación. Este documento debe contener disposiciones como las siguientes:

a) Aprobación de balances de las sociedades fusionadas y fusionante, así como el balance proforma que proyecta la situación financiera de la sociedad fusionante o la que subsiste.¹⁸

b) Aumento de capital social y emisión de acciones: se determina el aumento de capital en la sociedad fusionante, así como la emisión de acciones o partes sociales a favor de los socios o accionistas de las sociedades que se extinguen. Se deberá establecer el factor de canje correspondiente.¹⁹

c) Declaraciones, garantías y cláusulas de indemnización, en el caso de que se necesiten.

¹⁵ Ley General de Sociedades Mercantiles, Ob. Cit., 222.

¹⁶ Mantilla Molina, Roberto L. **Derecho Mercantil**. México, Porrúa, 1946, p. 462.

¹⁷ Contradicción de Tesis 452/2011, Ob. Cit., p. 16.

¹⁸ Mantilla Molina, Robert, Ob. Cit., p. 462.

¹⁹ Loc. Cit.

d) Estructura corporativa: Se definirá la composición del Consejo de Administración y los demás órganos de gobierno corporativo de la sociedad fusionante o la que subsiste.²⁰

Estos acuerdos deberán protocolizarse ante fedatario público, conforme al artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.²¹ Una vez pactado el convenio, debe ser sometido a aprobación de la asamblea general extraordinaria de accionistas (en caso de ser sociedad anónima, si fuere otro tipo societario, se amerita de asamblea con quórum extraordinario, según lo determinado en los artículos 78 y 83 de la Ley General de Sociedades Mercantiles) de cada una de las sociedades participantes, así lo determina el artículo 182 fracción VII de la Ley General de Sociedades Mercantiles.²²

Las deliberaciones y acuerdos corporativos adoptados por cada sociedad constituyen meras declaraciones unilaterales de voluntad, que expresan la intención individual de fusionarse, sin vincular todavía las demás sociedades participantes. Es decir, estos acuerdos reflejan la manifestación de voluntad de celebrar el contrato de fusión de cumplir con todas las etapas legales y materiales necesarias para consumarla.

La segunda etapa del proceso de fusión inicia con la celebración del convenio de fusión. Este acto tiene carácter bilateral, pues materializa y da eficacia jurídica a la voluntad expresada anteriormente en las asambleas, constituye un documento formal que establece las bases sobre las cuales se integrarán las sociedades.²³

El contrato de fusión surge cuando todas las sociedades involucradas aprueban el mismo texto del acuerdo respectivo, conforme el artículo 223 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.²⁴ Configurándose, así como un contrato de naturaleza corporativa. Aunque la ley no exige expresamente un convenio previo, en la práctica suele elaborarse un acuerdo formal entre las sociedades participantes, cuyo contenido puede variar según la particularidad de cada operación.²⁵

²⁰ Mantilla Molina, Robert, Ob. Cit., p. 462.

²¹ Contradicción de Tesis 452/2011, Ob. Cit., p. 16.

²² **Ley General de Sociedades Mercantiles**, Ob. Cit., 182.

²³ Contradicción de Tesis 452/2011, Ob. Cit., p. 16.

²⁴ **Ley General de Sociedades Mercantiles**, Ob. Cit., 223.

²⁵ Arce Gargolo, Javier, Ob. Cit., p. 25.

Si fuera sociedad anónima, se hará por medio de mayoría, basta con el 50%. Los socios que no estén de acuerdo con la fusión, no cuentan con derecho de separación, solo pudieran salir si es que se pactó una cláusula estatutaria que otorgue veto o requiera mayoría calificada.

Posteriormente, se deben cumplir las formalidades frente a terceros, entre las cuales destacan:

- a. Publicación en el Sistema Electrónico de Publicaciones de Sociedades Mercantiles (PSM), donde cada sociedad debe publicar: el aviso de fusión, su último balance y, en su caso, el sistema de extinción de pasivos.
- b. Protocolización notarial del acta de asamblea en que se aprobó la fusión.
- c. Inscripción de los acuerdos en el Registro Público de Comercio, lo cual constituye un requisito para que la fusión pueda producir efectos legales frente a terceros. Se publicarán en el Periódico Oficial del domicilio de cada una de las sociedades que hayan de fusionarse.

Además de que cada sociedad deberá publicar su último balance, y el sistema establecido para la extinción de sus pasivos; este último requisito se limita a las que dejarán de existir, así lo determina el artículo 223.²⁶

Según lo determinado en el artículo 224 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la fusión surte efectos tres meses después de su inscripción, siempre que ningún acreedor haya presentado alguna oposición judicial, si se hubiere opuesto, la fusión se suspende hasta que se resuelva judicialmente.²⁷ Si la oposición resulta infundada, la ley permitirá que la fusión surtiera efectos inmediatos, según el artículo 225, si se cumpliera con los requisitos siguientes: si se pactara el pago de la totalidad de las deudas de las sociedades que vayan a fusionarse, si se constituyera el depósito del importe en una institución de crédito, o si hay

²⁶ Ley General de Sociedades Mercantiles, Ob. Cit., art. 223.

²⁷ Ídem., art. 224.

consentimiento expreso de todos los acreedores.²⁸ Por lo anterior, las deudas a plazo se darán por vencidas y el certificado en que se haga constar el depósito deberá publicarse.

Ahora bien, como ya se mencionó en el apartado anterior, la fusión tiene diferentes efectos en diversas materias, por lo cual, ameritan la autorización de ciertos terceros, entre ellos la Comisión Federal de Competencia Económica (COFECE), bancos, autoridades financieras, contrapartes de contratos, etc.

Una vez cumplidos todos estos supuestos y etapas, la fusión surtirá efectos, lo cual trae como consecuencia la extinción de una o más sociedades, y la transmisión total tanto de sus activos, como de sus pasivos, derechos, etc.

C. REGULACIÓN APLICABLE

La Constitución es la base de todo ordenamiento jurídico, ya que en ella se encuentran los principios y normas fundamentales de los que derivan todas las demás leyes, por lo cual todas las legislaciones que emanen de ella deberán estar alineadas con los principios determinados en nuestra Carta Magna. Lo que significa, que ningún precepto legal puede ir contra lo establecido constitucionalmente.

Bajo esta premisa, resultaría incoherente que existieran contradicciones entre normas legales y disposiciones constitucionales. No obstante, tales inconsistencias ocurren en la práctica, y precisamente ese es el objeto de esta tesis, analizar si realmente existe una limitación desproporcionada y fuera de lugar respecto de lo establecido por los principios que rigen el derecho.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La libertad de comercio, de asociarse y de fusionarse debe ejercerse dentro del marco legal que establece el orden jurídico mexicano, lo que incluye la obligación más básica como ciudadano mexicano, que es el pago de impuestos.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución determina dicha obligación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

²⁸ Ley General de Sociedades Mercantiles, Ob. Cit., art. 223.

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.”²⁹

Esta disposición no debe entenderse como una restricción para ejercer el comercio, sino más bien un requisito, ya que no se pueden ejercer actos de comercio desligándose de la responsabilidad de contribuir.

En este sentido, tanto la obligación sustantiva de contribuir, como las obligaciones formales y accesorias previstas en el Código Fiscal de la Federación, tienen fundamento en este precepto, puesto que no solo impone la obligación de pagar tus impuestos, sino que de igual forma está implícita la obligación de responder o rendir cuentas al fisco, ya sea mediante la presentación de declaraciones, pagos de multas, exhibir documentos para que la autoridad pueda ejercer sus facultades de comprobación (aspectos que analizaremos posteriormente en el apartado del Código Fiscal de la Federación). Todo proviene de este artículo.

Por otro lado, en el artículo 5º constitucional se reconoce la libertad de comercio, como una facultad que tiene cualquier persona para ejercer actos de comercio lícitos y que está prohibido impedirle el acceso o libertad de hacerlo. No obstante, este derecho no es absoluto, sino que puede ser vedado por determinación judicial, cuando el ejercicio de dicho acto de comercio vulnere los derechos de un tercero, o cuando exista una violación al interés social.

“Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”³⁰

Este precepto protege no solo el derecho a iniciar un nuevo acto de comercio, sino que también a modificarlo y extinguirlo, incluyendo la posibilidad de llevar a cabo una fusión. Por lo tanto, efectuar una fusión es una manifestación directa del derecho a la libertad de comercio.

²⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Promulgación Feb. 5, 1917/ Abril 15, 2025).

³⁰ Ídem., art. 5.

2. Ley Federal de Competencia Económica

Desde la perspectiva de la Ley Federal de Competencia Económica, la fusión implica la concentración de capitales, lo cual pudiera tener cierto efecto negativo en la competencia económica, por lo que, esta ley propone un control para evitar prácticas monopólicas o de concentración que pudieran afectar el mercado, así lo determina el artículo 61 de la propia ley, el cual establece la definición de concentración y brinda advertencia de que se investigarán y sancionarán las concentraciones cuyo objeto sea afectar la competencia.

“Artículo 61. Para los efectos de esta Ley, se entiende por concentración la fusión, adquisición del control o cualquier acto por virtud del cual se unan sociedades, asociaciones, acciones, partes sociales, fideicomisos o activos en general que se realice entre competidores, proveedores, clientes o cualesquiera otros agentes económicos. La Comisión no autorizará o en su caso investigará y sancionará aquellas concentraciones cuyo objeto o efecto sea disminuir, dañar o impedir la competencia y la libre concurrencia respecto de bienes o servicios iguales, similares o sustancialmente relacionados.”³¹

En este sentido, se entiende que la concentración se presenta cuando dos o más empresas o agentes económicos llevan a cabo operaciones que involucren adquirir parte de otras empresas o agentes, como lo es una fusión de empresas. Esto implica el control conjunto o influencia significativa entre ellas. Cuando estas operaciones superan ciertos montos límite de transacción que están determinados en el artículo 86 de la Ley Federal de Competencia Económica, los involucrados tienen la obligación de dar aviso de dicha operación a la Comisión Federal de Competencia Económica (COFECE), para que la autoridad pueda analizar posibles efectos en el mercado, determinando si se autorizará, condicionará, o no permitirá la fusión.³²

Los supuestos determinados por el artículo 86 son los siguientes:

1. Umbral por monto de la operación mayor a dieciocho millones de veces el salario mínimo general diario vigente para el Distrito Federal.³³

³¹ **Ley Federal de Competencia Económica.** (P.O. Mayo. 23, 2014/Mayo. 20, 2021).

³² Comisión Federal de Competencia Económica. **Concentraciones.** Disponible en línea: COFECE <<https://www.cofece.mx/conocenos/secretaria-tecnica-2/concentraciones/>> (Consulta: Marzo 22, 2025)

³³ **Ley Federal de Competencia Económica,** Ob. Cit., art 86.

2. Cuando el acto implique una acumulación del 35% o más de los activos o acciones de un agente económico, cuyas ventas anuales originadas en el territorio nacional importen más del equivalente a dieciocho millones de veces el salario mínimo.³⁴
3. Cuando el acto implique una acumulación en el territorio nacional de activos o capital social al equivalente de ocho millones cuatrocientas mil veces el salario mínimo vigente y en la concentración participen dos o más agentes económicos cuyas ventas anuales originadas en México o activos en territorio nacional conjunta o separadamente importen más de cuarenta y ocho millones de veces el salario mínimo vigente para el Distrito Federal.³⁵

Cabe mencionar que conforme al artículo transitorio tercero del Decreto por el que se declaran reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de desindexación del salario mínimo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2016, se estableció que todas las referencias al salario mínimo utilizadas como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía de obligaciones o supuestos previstos en las leyes federales, estatales, del entonces Distrito Federal, así como en cualquier disposición jurídica derivada de las mismas, deberán entenderse referidas a la Unidad de Medida y Actualización (UMA).³⁶

De igual forma, determina que los actos hechos en contravención de este artículo no produzcan efectos jurídicos, además de que los agentes incurrirán en responsabilidad administrativa, civil o penal.³⁷

El artículo 62 de la misma ley determina la ilicitud de las concentraciones que tengan por objeto o efecto obstaculizar, disminuir, dañar o impedir la libre concurrencia o la competencia económica.³⁸

³⁴ Ley Federal de Competencia Económica, Ob. Cit., art 86.

³⁵ Loc. Cit.

³⁶ Decreto por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo. Poder Ejecutivo (Ciudad de México). Diario Oficial de la Federación Enero 27, 2016. Disponible en línea: Gobernación secretaria de Gobernación. Diario Oficial de la Federación DOF < https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5423663&fecha=27/01/2016#gsc.tab=0> (Consulta: Mayo 24, 2025).

³⁷ Ley Federal de Competencia Económica, Ob. Cit., art 86.

³⁸ Ídem., art. 62.

Por otro lado, el artículo 63 brinda los elementos que se deberán considerar al momento de una evaluación a una concentración, para determinar si debe o no ser autorizada o sancionada, los cuales son:³⁹

- a. La delimitación del mercado relevante.
- b. Identificación de los principales competidores, analizando su poder y relevancia en el mercado.
- c. Impacto de la concentración en competidores, consumidores y mercados relacionados.
- d. Relaciones de participación entre los agentes involucrados en la concentración y otros que operen en el mismo mercado o mercados relacionados.
- e. Pruebas o elementos económicos que los agentes presenten para justificar la concentración como benéfica para la competencia en el mercado.
- f. Otros criterios técnicos establecidos en disposiciones regulatorias.

El artículo 64, determina los indicios de una concentración ilícita, brindando diferentes escenarios en los cuales se puede considerar la ilicitud:⁴⁰

- a. Otorga al fusionante resultante de la concentración, poder sustancial, o un incremento de este, lo que pueda obstaculizar, disminuir, dañar o impedir la libre concurrencia y la competencia económica.
- b. Que tenga como objeto establecer barreras de entrada o impedir el acceso a mercados, insumos esenciales o desplazar a otros agentes económicos.
- c. Tenga por objeto o efecto facilitar conductas anticompetitivas, como prácticas monopólicas, absolutas o relativas.

Por último, el artículo 65 establece las concentraciones no sujetas a investigación, las cuales son las que fueron autorizadas por la COFECE, salvo que se hayan aprobado con información falsa o se hayan impuesto condiciones que no se cumplieron, que no estén

³⁹ Ley Federal de Competencia Económica, Ob. Cit., art 63.

⁴⁰ Ídem., art. 64.

sujetas a notificación obligatoria a la COFECE y haya transcurrido más de un año desde su realización.⁴¹

3. Ley General de Sociedades Mercantiles

Esta ley constituye el eje normativo central en materia de fusiones en México, puesto que regula de manera específica la figura. Reconoce la fusión como el instrumento legítimo mediante el cual dos o más sociedades dan vida a un nuevo ente jurídico o uno subsistente, al cual se añaden los patrimonios de las demás. Su regulación en esta ley se encuentra en el capítulo IX, de nombre “De la fusión, transformación y escisión de las sociedades”.

El artículo 222 contempla que todas las sociedades que fueran parte de la fusión deberán decidir fusionarse, en los términos que correspondan según su naturaleza.⁴²

Por otro lado, el artículo 223 habla sobre el acuerdo de fusión, el cual deberá inscribirse en el Registro Público de Comercio y publicarse en el sistema electrónico de la Secretaría de Economía. Aunado a lo anterior, determina que la sociedad deberá publicar su último balance contable, y las que dejarán de existir deberán publicar el sistema para la extinción de sus pasivos.⁴³

El artículo 224 determina el plazo en el cual surtirá efectos la fusión, que es tres meses después de su inscripción, durante dicho plazo. Cualquier acreedor podrá oponerse judicialmente a la fusión, si no hubiera oposición o esta fuera resuelta como infundada, se puede completar la fusión y la sociedad resultante (sea la que nació o la que subsistió) asume los derechos u obligaciones de las extinguidas.⁴⁴

El artículo 225 determina que la fusión surtirá efectos inmediatos al momento de la inscripción, si se pacta el pago de la totalidad de las deudas de las sociedades que vayan a fusionarse, si se constituyera el depósito del importe en una institución de crédito, o si hay consentimiento expreso de todos los acreedores. Por lo anterior, las deudas a plazo se darán por vencidas y el certificado en que se haga constar el depósito deberá publicarse.⁴⁵

⁴¹ Ley Federal de Competencia Económica, Ob. Cit., art 65.

⁴² Ley General de Sociedades Mercantiles (P.O. Agosto 4, 1934/Octubre 20, 2023).

⁴³ Ídem., art. 223.

⁴⁴ Ídem., art. 224.

⁴⁵ Ídem., art. 225.

El artículo 226 nombra que, si de la fusión de varias sociedades resultará una nueva, su constitución se apegará a las normas y principios que rijan la naturaleza de dicha sociedad.⁴⁶

4. Código Fiscal de la Federación

Aunque la figura de la fusión se presenta en principio, como un concepto de naturaleza mercantil, también posee múltiples implicaciones en el ámbito económico. No obstante, no se trata de la única materia con la que se relaciona, ya que la disciplina tributaria ejerce una influencia significativa sobre su estructura y efectos.

El artículo 5-A, conocido como la “cláusula antielusión”, establece la recaracterización de los efectos fiscales de los actos jurídicos que carezcan de razón de negocios y generen un beneficio fiscal mayor al beneficio económico, aplicando los efectos que corresponderían al acto que razonablemente se habría realizado con fines económicos. Para determinar si un acto jurídico carece de razón de negocios, el artículo prevé facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal.

Asimismo, se definen dos conceptos clave: el beneficio económico razonablemente esperado, que se considera existente cuando las operaciones del contribuyente estén orientadas a generar ingresos, a reducir costos, al aumento del valor de los bienes o la mejora del posicionamiento en el mercado, etc.⁴⁷

El beneficio fiscal refiere a cualquier reducción del pago de contribuciones, el cual no se considera como parte del beneficio económico.⁴⁸

Este extenso precepto será analizado a fondo en uno de los capítulos siguientes. Sin embargo, con el propósito de brindar un mayor entendimiento del núcleo de este trabajo, resulta de suma relevancia mencionarlo en esta etapa del escrito, ya que constituye una parte fundamental en el proceso de una fusión.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación, determina diferentes requisitos que debe acreditar una fusión en el aspecto fiscal, uno de los preceptos más significativos es el

⁴⁶ Ley General de Sociedades Mercantiles, Ob. Cit., art 226.

⁴⁷ Código Fiscal de la Federación (P.O. Dic. 31, 1981/Noviembre 12, 2021).

⁴⁸ Loc. Cit.

artículo 14, fracción IX, el cual determina que se entenderán por enajenaciones de bienes las que se realicen mediante fusión de sociedades, exceptuando a los supuestos previsto en el artículo 14-B.⁴⁹

El artículo 14-B establece que una fusión no será considerada como enajenación si cumple con ciertos requisitos. Asimismo, prevé que si la fusión carece de razón de negocios o no cumple dichas condiciones, se considerará como enajenación y se determinarán los impuestos correspondientes. Por la relevancia de este artículo en el tema central del presente trabajo, será objeto de análisis detallado en el siguiente capítulo.⁵⁰

Por otro lado, el artículo 17-H, determina que los certificados que emita el SAT quedarán sin efectos cuando la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la fusión, la cancelación podrá ser solicitada por la sociedad que subsista.⁵¹

El artículo 26, fracción IV regula la responsabilidad solidaria del “adquirente” cuando la fusión no se considere una reestructura real, por lo cual será considerada una enajenación de bienes.⁵²

De igual forma, el artículo 27, fracción II apartado b, ofrece el catálogo general de obligaciones, entre ellas el solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y proporcionar la información relacionada con la identidad, domicilio y en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como registrar y mantener actualizada una sola dirección de correo electrónico y un número telefónico del contribuyente.⁵³

Sin embargo, la fracción IX, apartado d, establece que para efectos de la fracción II del apartado b, los contribuyentes que presenten el aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo, por cese total de operaciones o por fusión de sociedades, deberán cumplir con los requisitos que establezca el SAT, algunos de ellos son:⁵⁴

⁴⁹ Código Fiscal de la Federación, Ob. Cit., art 14-B.

⁵⁰ Loc. Cit.

⁵¹ Ídem., art. 17-H.

⁵² Ídem., art. 26.

⁵³ Ídem., art. 27.

⁵⁴ Loc. Cit.

a) No estar sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, ni tener créditos fiscales a su cargo.

b) No encontrarse incluido en los listados a que se refieren los artículos 69, 69-B y 69-B Bis de este Código.

c) Que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

d) Contar con opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social en sentido positivo, excepto para el trámite de cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por fusión de sociedades.

El último precepto a citar en este apartado, es el artículo 69-B Bis, puesto que es el que permite a la autoridad fiscal presumir la transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales cuando un contribuyente que ha sido parte de una fusión deje de pertenecer al grupo al que originalmente pertenecía. Esta presunción nace cuando se detectan esquemas en los que se utilizan pérdidas fiscales como un mecanismo de planeación fiscal agresiva, sin sustancia o razón económica que justifique el acto. El artículo brinda los supuestos en los cuales se podrá llevar a cabo la presunción, entre los cuales se encuentran: que exista una disminución significativa de la capacidad material como consecuencia de la fusión, que se realicen enajenaciones o modificaciones contables artificiales para favorecer indebidamente la deducción de pérdidas, cuando el contribuyente obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de las deducciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), etc.⁵⁵

Las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, revelan la intención del legislador de garantizar que herramientas como la fusión no sean utilizadas

⁵⁵ Código Fiscal de la Federación, Ob. Cit., art 69.

como un mecanismo de elusión fiscal. En este contexto, la fusión en materia fiscal es una figura sumamente compleja, la cual debe atender a todos los requisitos determinados por la ley, los cuales serán abordados con mayor profundidad en los próximos capítulos.

Podemos concluir de este capítulo que, aunque tradicionalmente se ha considerado que la fusión de sociedades es una figura mercantil, en la práctica se encuentra considerablemente más regulada por la legislación fiscal, debido a que por su propia naturaleza, la fusión puede ser utilizada como un mecanismo para eludir o defraudar al fisco, lo que ha motivado al legislador a establecer una serie de controles y requisitos con el propósito de prevenir dichas prácticas.

No obstante, son precisamente esas medidas fiscales las que serán objeto de análisis en los capítulos posteriores, ya que es necesario examinar si el ejercicio de las facultades de la autoridad ha sido proporcional o si, por el contrario, ha derivado en una intromisión excesiva en la esfera jurídica de los contribuyentes.

Este cuestionamiento servirá como hilo conductor del análisis que se desarrolla en los siguientes capítulos, en los que se valorará si el tratamiento normativo y administrativo dado a la fusión respeta el equilibrio entre el interés fiscal del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente.

Capítulo II

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 14-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el presente capítulo se realizará un análisis del contenido del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, específicamente de los requisitos determinados por la ley para acreditar una fusión legítima, y que esta no tenga los efectos fiscales de una enajenación.

El examen de este artículo adquiere especial relevancia a la luz del concepto de “razón de negocios”, noción que se menciona en uno de los párrafos de dicho artículo, imponiendo su acreditación como un requisito más para la comprobación del objeto de la fusión. Dicho párrafo, el cual será señalado en este capítulo, se encuentra íntimamente relacionado con el artículo 5-A del mismo ordenamiento, puesto que este contiene la cláusula general antielusión, facultando a la autoridad a reclasificar los efectos fiscales de una operación societaria si advierte que carece de razón de negocios.

La cuestión central radica en determinar si la exigencia de acreditar una razón de negocios resulta proporcional en la medida en que persigue la protección del interés público y la prevención de abusos dentro del orden jurídico tributario, o si, por el contrario, podría configurarse como una violación a los derechos del contribuyente cuando impone requisitos excesivos que exceden lo expresamente previsto por la ley, y restringen de manera injustificada la facultad de los particulares para reorganizar sus estructuras empresariales.

Este capítulo, por tanto, no solo desglosará los requisitos inmersos en el contenido del artículo 14-B, sino que también pondrá en diálogo este precepto con el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, por la estrecha relación que les brinda el concepto “razón de negocios”.

A. ARTÍCULO 14-B Y SU RELEVANCIA EN LAS FUSIONES DE SOCIEDADES

El artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos mediante los cuales se acredita una fusión de empresas como legítima. Dichos requisitos serán analizados en este apartado, destacando de manera particular la exigencia de que la operación cuente con una razón de negocios, elemento que constituye el eje central para este trabajo.

El artículo 14, fracción IX, determina que se entenderán por enajenaciones de bienes las que se realicen mediante fusión de sociedades, exceptuando los supuestos previstos en el artículo 14-B.

El artículo 14-B determina que para efectos fiscales, no se considera que hay una enajenación de bienes en una fusión cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- a. Se presente el aviso de fusión al que refiere el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- b. Que después de la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaba la misma y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un período mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión.⁵⁶

Excepciones a este requisito:

- i. Si la fusionada obtenía la mayoría de sus ingresos, principalmente por concepto de arrendamiento de bienes usados en la actividad de la fusionante.
- ii. Si más del 50% de los ingresos de una de las sociedades provenían de la otra sociedad, ya sea fusionante o fusionada. No será exigible el requisito a que se refiere este inciso cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.
- iii. La sociedad que subsista o surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones del ejercicio y las informativas que correspondan a las sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

De igual forma, regula supuestos como:

Si se pretende realizar una fusión dentro de los cinco años posteriores a la realización de otra fusión de sociedades, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso, para comprobar el cumplimiento de los requisitos

⁵⁶ Código Fiscal de la Federación., Ob. Cit. art. 14-B.

establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria (SAT).⁵⁷

Si la fusión carece de razón de negocios o no se cumplen los requisitos anteriores, se considerarán los efectos de la fusión como los que generaría una enajenación, por lo cual se determinará el impuesto correspondiente, considerándose el ingreso acumulable en este caso, la ganancia derivada de la fusión.

Para estos efectos, a fin de verificar si la fusión de sociedades cuenta con una razón de negocios, la autoridad fiscal podrá tomar en consideración las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión. Estas operaciones son las siguientes:

1. En primer lugar, la transmisión de acciones o derechos que otorgan control en la sociedad, como votar, vetar o decidir en asamblea de la sociedad fusionante.
2. Que se otorgue a un socio o a un tercero, derechos sobre activos o utilidades de la sociedad fusionante, en caso de liquidación o reducción de capital.
3. Si el valor contable de las acciones de la sociedad fusionante varía en una proporción igual o mayor al 30%, en relación con el valor determinado de estas a la fecha de fusión.
4. Cuando el capital social de la sociedad fusionante se disminuya o aumente, en comparación con lo consignado en el dictamen.
5. Si un socio o accionista que recibió acciones por la fusión aumenta o disminuye su porcentaje de participación, y en consecuencia, aumente o disminuya el porcentaje de los demás, tomando como base los porcentajes de participación consignados en el dictamen.
6. Cuando los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante cambien su residencia fiscal.
7. Cuando se transmitan uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante que estaban en el dictamen de la fusión.

⁵⁷ Código Fiscal de la Federación., Ob. Cit. art. 14-B.

Si estas actividades fueran llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización, se deberán reportar conforme al artículo 31-A, inciso d, el cual menciona la obligación de los contribuyentes de presentar con base en su contabilidad la información de las reorganizaciones y reestructuras corporativas, así como las operaciones relevantes a las cuales hace referencia el artículo 14-B.⁵⁸

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del ISR.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, deberá enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

Se deberá presentar una declaración fiscal de la sociedad fusionada, considerando todos sus ingresos, deducciones y activos hasta la fecha en que surta efectos la fusión.

Por último, todo lo anterior solo aplica si todas las sociedades involucradas son residentes fiscales en México.

Los requisitos previstos en el artículo 14-B constituyen un conjunto de condiciones necesarias para que la fusión de sociedades sea reconocida como tal en el ámbito fiscal, evitando que se recaractericen sus efectos a los de una enajenación de bienes. Si dichos requisitos se cumplen cabalmente, la operación recibirá el tratamiento fiscal propio de una fusión. No obstante, destaca de manera especial la exigencia de acreditar la razón de negocios, pues este elemento trasciende lo meramente formal y se convierte en el criterio sustantivo que determina la legitimidad fiscal de la operación.

⁵⁸ Código Fiscal de la Federación., Ob. Cit. art. 14-B.

B. LA RAZÓN DE NEGOCIOS.

La razón de negocios, por su carácter abierto y de interpretación, representa no solo un requisito adicional, sino también un eje de control que utiliza la autoridad para distinguir entre una fusión con un objeto legítimo y una maniobra con fines exclusivamente fiscales.

El concepto “razón de negocios”, proviene de la jurisprudencia estadounidense, específicamente del caso *Gregory vs. Helvering* (1935). En este caso, la Corte negó los efectos fiscales de una reorganización empresarial, debido a que carecía de un objeto comercial propio (*business purpose*) y su única finalidad era evitar el pago de impuestos en la transmisión de acciones. El tribunal concluyó que aunque formalmente se trataba de una reorganización válida, en los hechos no tenía ningún fin económico independiente, más allá del ahorro fiscal. Con ello negó efectos tributarios a la operación.⁵⁹

Conforme a este caso, nace el *business purpose test*, el cual determinaba que si no existía un propósito económico válido distinto del ahorro fiscal, la operación puede desconocerse para efectos fiscales. Otros tribunales estadounidenses retomaron el mismo razonamiento con el tiempo, convirtiéndose en un criterio general contra la elusión fiscal, usado para juzgar operaciones sospechosas, afinándose con criterios objetivos que fueron analizados en distintos casos, creando jurisprudencia al respecto. Estos criterios objetivos eran los efectos económicos reales, la coherencia con la actividad del contribuyente y la proporcionalidad de la ganancia fiscal.⁶⁰

Esta doctrina, también conocida como la doctrina de la razón de negocios, es en su versión estadounidense una creación jurisprudencial, que más tarde fue recogida en diferentes legislaciones internacionales, siendo adaptada a cada país.⁶¹

Previo al año 2010 existía cierta incertidumbre respecto de la aplicación de la doctrina de la razón de negocios en los Estados Unidos pues, aunque había importantes precedentes jurisprudenciales, estos solo brindaban las bases para determinar si una operación contaba o no con una sustancia económica. Esta situación cambió con la aprobación de la Ley de

⁵⁹ Gómez Cotero, José de Jesús. *La razón de Negocios en el Sistema Fiscal Mexicano*. México, Thomson Reuters, 2022, p. 14.

⁶⁰ Loc. Cit.

⁶¹ Ídem., p. 15.

Reconciliación de Atención Médica y Educación de 2010 (H.R. 4872), firmada por el presidente Barack Obama el 30 de marzo de 2010, mediante la cual se reformó el “*Internal Revenue Code*” incorporando expresamente en su sección 7701(o) la codificación de la doctrina de la sustancia económica. Esta decisión resultó sorprendente, dado que se trataba de una figura de larga tradición jurisprudencial. Años más tarde, en 2013, el Reino Unido siguió un camino similar al introducir una regla general antiabuso (GAAR) en su Ley de Finanzas de 2013. El estatuto no contiene una definición técnica de la doctrina de sustancia económica; sin embargo, su texto señala los lineamientos para su aplicación.⁶² Uno de los factores para la codificación de la norma, fue eliminar las diferencias en los distintos criterios de los tribunales sobre la aplicación de la doctrina.

Dentro de la doctrina, se determina que será considerada una operación como legítima para efectos fiscales: siempre que se cumplan los siguientes pasos: a) que la operación cambie de manera significativa la posición económica del contribuyente, sin incluir los efectos del ISR federal, y b) que el contribuyente tenga una razón para realizar esa operación, excluyendo los efectos del ISR federal.⁶³

El “*Internal Revenue Service*”, que es el equivalente al SAT en México, mediante el criterio 2010-62, precisó que la aplicación de la sección 7701 del *Internal Revenue Code* exige un análisis conjunto de elementos objetivos y subjetivos, confirmando que continuará aplicando la jurisprudencia consuetudinaria desarrollada previamente. En cuanto al componente objetivo, implica que la operación debe producir un cambio económico real y significativo en la posición del contribuyente, el cual puede demostrarse no solo con una expectativa de ganancia, sino también mediante otras medidas alternativas que acrediten una modificación sustancial. Por su parte, el componente subjetivo, requiere que el contribuyente tenga un propósito de negocio válido y sustancial distinto de la mera obtención de beneficios fiscales.⁶⁴

En este sentido, el *Internal Revenue Service* enfatizó que el contribuyente debe acreditar una expectativa razonablemente esperada de ganancia antes de impuestos, en

⁶² Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 15

⁶³ Ídem., p. 16.

⁶⁴ Loc. Cit.

relación con los beneficios fiscales netos, aunque la sola satisfacción de este estándar no garantiza el cumplimiento del requisito objetivo, ya que debe acreditarse además el cambio económico real.⁶⁵

Si bien en Estados Unidos no existe una definición expresa y cerrada de la figura *business purpose* o razón de negocios, tampoco puede calificarse como un concepto sin limitante alguna. Ello obedece a que tanto la legislación, en particular la Sección 7701 del *Internal Revenue Code*, como la jurisprudencia federal, han establecido parámetros objetivos para evaluar la validez de una operación. Aunque no se dispone de un catálogo exhaustivo que detalle qué actos cumplen o no con dicho requisito, su alcance se construye mediante la aplicación práctica que realizan los tribunales, puesto que en un sistema de *common law*, los precedentes son obligatorios, por lo que cada decisión judicial va integrando criterios adicionales a partir de los parámetros normativos ya existentes. De esta forma, el contenido del concepto se vuelve progresivamente más claro y predecible, permitiendo a los contribuyentes y a la autoridad identificar con mayor certeza cuándo una operación responde a una auténtica razón de negocios y no a un propósito meramente fiscal.

C. RAZÓN DE NEGOCIOS EN MÉXICO:

Desde el 2014, el marco tributario en México se ha robustecido mediante diversas reformas orientadas a incrementar la recaudación, muchas de ellas inspiradas en los instrumentos internacionales de *soft law*, particularmente en las recomendaciones del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico). Dichas medidas lo que buscan es combatir la elusión y evasión fiscal. En este contexto, una de las reformas más relevantes fue la incorporación del artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación. Posteriormente, el artículo 5-A tardó casi dos años en contar con reglas para su aplicación, las cuales se emitieron hasta la Resolución Miscelánea Fiscal 2023, en su disposición 2.1.52.⁶⁶ Las mencionadas reglas, solo determinan

⁶⁵ Gómez Coterio, José de Jesús, Ob. Cit., p. 24.

⁶⁶ Olmedo Castillo, Javier Elliott. “La efectividad de las cláusulas antiabuso en el Código Fiscal de la Federación”. Abril, 2023. Disponible en línea: *The Anahuac Journal en Scielo*. No. 1, vol. 23, 2023. <https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2683-26902023000100062#B24> (Consulta: Agosto. 25, 2025).

la composición del órgano colegiado, el cual deberá aprobar la aplicación del artículo 5-A, pero no hace referencia alguna a la determinación del concepto “razón de negocios”.

En la reforma de 2020 al Código Fiscal de la Federación, se incorporó la cláusula general antiabuso al artículo 5-A. Este procedimiento otorga a la autoridad una presunción *iuris tantum* de que los actos jurídicos carecen de razón de negocios, la cual el contribuyente puede buscar desvirtuar. Aunque la norma no define expresamente este concepto, sí establece supuestos en los que **se presume su ausencia**, como cuando el beneficio económico esperado es menor al fiscal o cuando el mismo resultado podría lograrse con menos actos y un efecto fiscal más gravoso. Asimismo, se delimitan los conceptos de beneficio económico y beneficio fiscal razonablemente esperado, permitiendo a la autoridad recaracterizar los efectos fiscales de los actos.⁶⁷

El artículo 5-A del CFF delimita únicamente los supuestos en que la autoridad puede presumir la ausencia de razón de negocios, pero no establece parámetros positivos para acreditar su existencia. Este diseño pudiera generar incertidumbre y un desequilibrio procesal. Cuando la autoridad activa la presunción, el contribuyente debe desvirtuarla sin que el propio precepto le brinde un marco claro de qué y cómo probar. Aun cuando la carga de la prueba recaiga en el contribuyente, la delimitación normativa debería favorecer su derecho de defensa y la certeza jurídica, precisando los elementos objetivos y documentales idóneos para acreditar la razón de negocios.⁶⁸ Aunque el 5-A dispone que no habrá razón de negocios cuando el beneficio fiscal supere al beneficio económico razonablemente esperado, no es jurídicamente válido entenderlo a contrario sensu para concluir que, si el beneficio económico es mayor, automáticamente existe razón de negocios. Ello porque el precepto construye presunciones suficientes de ausencia de razón de negocios, no una definición necesaria; en términos lógicos, el legislador formuló una condicional simple: *si pasa esto, entonces habrá falta de razón de negocios*, no una bicondicional; por tanto, negar lo que pasó, no obliga a afirmar la existencia de razón de negocios.⁶⁹

⁶⁷ Olmedo Castillo, Javier Elliott, Ob. Cit.

⁶⁸ Loc. Cit.

⁶⁹ Loc. Cit.

Este concepto no cuenta con una definición en ninguna de las legislaciones internacionales donde se aplica, no siendo México la excepción a esto. No obstante, ha habido diferentes momentos en los cuales las autoridades pudieron dar un mínimo de claridad en lo que respecta al verdadero significado de esta figura. De manera cronológica, la tesis aislada 1a. XLVII/2009, fue la primera en hacer referencia al concepto “razón de negocios” determinando que las operaciones no prohibidas se presumen lícitas cuando son coherentes con la práctica comercial ordinaria, y que quien afirme su carácter artificioso debe probar la ausencia jurídica, para ello deben valorarse, entre otros, si la operación produjo una repercusión económica, si obedece a una razón de negocios, si antes de considerar los impuestos era razonable anticipar una ganancia por la operación.⁷⁰

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la tesis VIII-P-1aS-217, del 16 de noviembre de 2017, precisó que, aunque la ley no define la razón de negocios, en la práctica financiera alude al propósito económico real de la operación, legítimo y vinculado a una actividad lucrativa orientada a generar utilidad y crear valor para los accionistas. Con base en ello, el Tribunal reconoció que la autoridad puede considerar la ausencia de razón de negocios como un indicio relevante para sostener la falta de materialidad o, en su caso, la inexistencia de una operación, siempre que esa conclusión se apoya en la valoración conjunta de los elementos del expediente y no exclusivamente en dicho indicio, criterio que se armoniza con el estándar de la Primera Sala sobre artificiosidad (Tesis 1a. XLVII/2009).⁷¹

Si bien estos desarrollos aportan mayor claridad, no establecen una definición legal del concepto “razón de negocios”. De su lectura conjunta se desprende más bien una construcción jurisprudencial y de práctica financiera: el propósito económico real y legítimo de la operación independiente del beneficio fiscal, orientado a generar utilidad, crear valor y producir efectos económicos verificables. Debe subrayarse que, salvo cuando constituyen jurisprudencia obligatoria, estos criterios tienen carácter orientador: no sustituyen a la ley ni

⁷⁰ Causación de las contribuciones. la carga de la prueba de que un acto, hecho o negocio jurídico es artificioso recae en quien hace la afirmación correspondiente. Tesis aislada. Amparo en revisión. Primera sala SCJN. Clave XLVII/2009. (SJF: 9ª época, T XXIX, Abril., 2009, p.577). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/167560>> Registro 167560. (Consulta: Agosto. 8, 2025).

⁷¹ Anexo 5. Regla General “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal Federación. Disponible en línea: <<https://www.amda.mx/wp-content/uploads/2019/12/anexo%205%20circular%2039%20de%202019.pdf>> (Consulta: Mayo 1, 2025).

crean estabilidad, sino que funcionan como parámetros de análisis que la autoridad y los tribunales **pudieran** ponderar.

El concepto “razón de negocios” se introdujo originalmente en los primeros países que implementaron cláusulas antielusión. En México, dicha noción fue incorporada mediante el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Estas cláusulas, promovidas por la legislación internacional, tienen como finalidad controlar las prácticas elusivas de impuestos, desincentivando y sancionando aquellas operaciones que no persiguen un fin económico legítimo, sino que tienen como única motivación la obtención de beneficios fiscales indebidos. En el siguiente capítulo se analizará en profundidad tanto el origen como las implicaciones de las cláusulas antielusión, con especial atención al caso mexicano.

1. La razón de negocios como un concepto indeterminado

De lo expuesto en el apartado anterior, se desprende que se trata de un concepto sin una definición clara, denominado “concepto jurídico indeterminado”. Ahora bien, ¿qué es un concepto jurídico indeterminado?

Como primer momento, la RAE define la palabra “indeterminación” como: *“la falta de determinación en algo, o de una resolución en alguien”*.⁷² Por otro lado, el Diccionario de la Lengua Española define “indeterminado” como *“adjetivo, no determinado, o que no implica ni denota determinación alguna”, “que no es concreto”, “que no resuelve algo”, “hace referencia a entidades no identificables por los interlocutores”*.⁷³

Por otro lado, la doctrina define los conceptos indeterminados como aquellos que el legislador incorpora como parte de los elementos del tipo disciplinario o, incluso, desde el lenguaje normativo del derecho disciplinario que no están conceptualizados de forma exacta o son muy genéricos en cuanto a su interpretación.⁷⁴

⁷² Real Academia Española. **Diccionario del Estudiante**. 2019. Disponible en línea: Autor <<https://www.rae.es/diccionario-estudiante/indeterminación>> (Consulta: Agosto. 29,2025).

⁷³ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/indeterminado#:~:text=2.-,adj.,%2C%20desdibujado%2C%20confuso%2C%20indistinto>> (Consulta: Agosto. 29, 2025).

⁷⁴ Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl. “Los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad en los tipos disciplinarios: diferencias y operatividad dogmática jurídica para la imputación de una falta administrativa”. Mayo, 2024. Disponible en línea: **Ciencia Jurídica**,

Aunque anteriormente se mencionó que estos conceptos otorgan a la autoridad cierto margen de interpretación, no debe confundirse con la discrecionalidad, pues estos deben encontrarse previamente conceptualizados antes de ser aplicados en un procedimiento administrativo. La autoridad no puede actuar sin motivación ni fundamentación, sino que siempre debe hacerlo dentro de la legalidad. Además, los conceptos jurídicos indeterminados requieren una metodología clara de interpretación que permita su correcta operatividad, apoyándose en resoluciones previas, tesis o jurisprudencia de la Suprema Corte. Ello debido a que en todo momento debe velarse por los derechos del contribuyente, lo cual se logra garantizando certeza jurídica, mediante una exacta aplicación de la ley y el respeto a los principios de legalidad, tipicidad y taxatividad.⁷⁵

Al momento de imputar una falta administrativa, la autoridad resolutora al pronunciarse sobre la posible responsabilidad de un particular, deberá aplicar las reglas de interpretación necesarias para precisar el alcance del concepto que carece de definición expresa. Dichas reglas deberán analizarse de manera armónica y sistemática con el resto del orden jurídico aplicable, considerando como mínimo las siguientes reglas de interpretación:⁷⁶

- a) Definir con exactitud el concepto indeterminado.⁷⁷
- b) Aplicar una metodología de interpretación, motivando las razones de su uso y basándose en conceptualizaciones previas provenientes de doctrina, resoluciones judiciales o normas.⁷⁸
- c) Buscar precedentes que muestren cómo se ha aplicado este concepto en otros casos. Es decir, como la autoridad ha aplicado esas reglas que contienen conceptos indeterminados en otros casos.⁷⁹
- d) Interpretar de manera armónica con otras reglas relacionadas con la protección de bienes jurídicos de la Administración Pública, incluso apoyándose en reglamentos,

Universidad de Guanajuato. No. 24, 2023 <<https://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/view/457/596>> (Consulta: Agosto. 27, 2025).

⁷⁵ Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl, Ob. Cit., p. 7.

⁷⁶ Ídem., p. 8.

⁷⁷ Ídem., p. 9.

⁷⁸ Loc. Cit.

⁷⁹ Loc. Cit.

puesto que estos instrumentos pudieran ayudar a construir el concepto indeterminado.⁸⁰

- e) Analizar las circunstancias y el contexto de los hechos, motivando y fundamentando por qué se aplica de determinada forma el concepto indeterminado en el caso en concreto.⁸¹
- f) Dentro de la motivación, deberá incluir un concepto axiológico, es decir, valorar si la aplicación del concepto genera un resultado justo.⁸²
- g) Buscar la justicia de la solución, motivando la interpretación valorativa alcanzada.⁸³

La autoridad administrativa debe asegurarse de que la conducta analizada pueda subsumirse en el concepto indeterminado y, una vez “definido” el concepto, siguiendo con las reglas anteriores, deberá fundar y motivar por qué considera que la conducta del contribuyente encuadra con el supuesto normativo, garantizando así certeza en la decisión.⁸⁴

A diferencia del derecho penal, en el derecho administrativo, los principios de legalidad y tipicidad se aplican con ciertos matices, pues los conceptos indeterminados se construyen a partir de instrumentos jurídicos administrativos como normas blandas, duras o resoluciones, y no pueden ser creados arbitrariamente por la autoridad. Por lo anterior, es que la autoridad tiene la obligación de fundar y motivar su actuación, asegurando que el concepto utilizado se encuentre previamente conceptualizado; de lo contrario, violaría principios, como legalidad, tipicidad, irretroactividad, taxatividad y seguridad jurídica. En ese sentido, la discrecionalidad no permite definir conceptos indeterminados, sino únicamente decidir, dentro del marco de la legalidad, su aplicación al caso concreto y la sanción correspondiente.⁸⁵

Anteriormente, se pensaba que los conceptos indeterminados formaban parte de la discrecionalidad de la autoridad; sin embargo, hoy se distingue que los conceptos

⁸⁰ Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl, Ob. Cit., p. 9.

⁸¹ Loc. Cit.

⁸² Loc. Cit.

⁸³ Loc. Cit.

⁸⁴ Loc. Cit.

⁸⁵ Ídem., p. 10.

indeterminados no son discrecionales, puesto que su aplicación no depende de la voluntad libre de la autoridad, sino de la correcta interpretación jurídica.⁸⁶

En el margen de la discrecionalidad, la ley concede a la autoridad varias alternativas igualmente válidas, donde la autoridad puede elegir entre ellas, siempre bajo criterios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad. En contraste, los conceptos jurídicos indeterminados no ofrecen margen de elección, pues la autoridad únicamente debe verificar si los hechos se ajustan o no al concepto que, aunque no fue previsto como tal en la ley, son delimitados, ya que fueron contruidos por medio de parámetros previamente establecidos.⁸⁷

La aplicación de conceptos indeterminados es un proceso que se limita a la comprensión intelectual de una realidad concreta prevista por la ley. En este proceso no interviene la voluntad de la autoridad.⁸⁸ Se deben subsumir hechos concretos dentro de una categoría legal imprecisa, pero creada por la ley. Este proceso es de naturaleza intelectual, no volitiva, debido a que la autoridad debe estimar y apreciar si se cumple o no la condición legal.⁸⁹

Si bien la doctrina consultada se desarrolla específicamente en el ámbito del Derecho Administrativo de Responsabilidades, particularmente respecto a la aplicación de la Ley General de Responsabilidades Administrativas y de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, el eje central de dicho análisis no se limita a este campo, sino que radica en la interpretación y construcción de un concepto jurídico indeterminado. En este sentido, sus conclusiones resultan útiles más allá del régimen disciplinario, pues pueden emplearse de manera analógica para examinar la legalidad y la claridad con que debe aplicarse cualquier concepto indeterminado previsto en la ley, incluyendo figuras propias del derecho fiscal, como la “razón de negocios”.

⁸⁶ Cisneros Fariás, Germán, López Olvera, Miguel Alejandro, Fernández Ruiz, Jorge. **Control de la Administración Pública**. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, pp. 101-105. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2396/12.pdf>> (Consulta: Agosto. 27, 2025).

⁸⁷ Ídem., p.100.

⁸⁸ Loc. Cit.

⁸⁹ Cisneros Fariás, Germán, López Olvera, Miguel Alejandro, Fernández Ruiz, Jorge, Ob. Cit., p. 105.

Ahora bien, para la construcción de un concepto indeterminado, se propone utilizar las siguientes fórmulas:

Fórmula 1.-	La primera fórmula, radica en que el concepto indeterminado debe estar previsto en la ley. Su construcción debe realizarse con base en lo contenido en una norma blanda o dura publicada bajo los medios oficiales. Mediante el principio de taxatividad, la autoridad deberá interpretar la normatividad contenida en la norma blanda, tomando en cuenta el elemento fáctico y probatorio con el que cuente; esto con el fin de escoger la hipótesis normativa contenida en la norma blanda que contemple el tipo. Ya construido el concepto indeterminado, la autoridad deberá hacer un análisis de tipicidad, mediante elementos objetivos, subjetivos y normativos.⁹⁰
Fórmula 2.-	Se aplica de manera parecida a la primera, pero la construcción del concepto se hace con base en jurisprudencia y resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Estas resoluciones deben apoyarse en principios como proporcionalidad, razonabilidad y pro-persona. De igual forma, mediante el uso del principio de taxatividad, se interpretarán estas resoluciones en el caso concreto para contemplar el tipo. Ya construido el concepto indeterminado, la autoridad deberá hacer un análisis de tipicidad, mediante elementos objetivos, subjetivos y normativos.⁹¹

Por lo cual, se puede entender que los conceptos indeterminados no son ilimitados, ni discrecionales; deben pasar por un proceso específico de interpretación. La autoridad tiene la obligación de entender su significado a partir de la interpretación de lo determinado en leyes, reglamentos o diferentes estructuras afines.

⁹⁰ Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl, Ob. Cit., p. 12.

⁹¹ Ídem., p. 13.

2. Regulación y aplicación de la razón de negocios en legislaciones internacionales

Si bien el estudio de los conceptos indeterminados que se hizo anteriormente parte principalmente de la doctrina, aporta claridad respecto al tratamiento que debe otorgarse a dichas figuras, en particular para evitar su aplicación arbitraria.

En este sentido, resulta pertinente realizar una comparación sobre cómo se ha utilizado y regulado el concepto de interés para este trabajo en otras legislaciones, a fin de identificar si se emplea un método similar o si se han diseñado mecanismos distintos que garanticen certeza jurídica.

Para ello, se analizarán diversos países que han previsto cláusulas antielusión en su ordenamiento, con el propósito de examinar de qué manera se interpretan y aplican dichos conceptos, y si su utilización se encuentra debidamente limitada por principios de legalidad y seguridad jurídica.

País	Regulación	Criterios para su aplicación
Estados Unidos de América	Se encuentra regulado por el <i>business purpose test</i> , el cual determina que al no existir un propósito económico válido distinto del ahorro fiscal, la operación puede desconocerse para efectos fiscales. De igual forma, se prevé en el <i>Internal Revenue Code (IRC)</i> , sección 7701(o), bajo el nombre de Economic Substance Doctrine, donde la	Se deberá tomar en cuenta la codificación de la doctrina, uso de precedentes, utilizar el test doble, acreditar los elementos subjetivos y objetivos. De igual forma, se deberá verificar si hay un cambio económico real para el contribuyente y que exista un propósito legítimo de negocio distinto al ahorro fiscal.

	codificación obligó a aplicar un doble test.⁹² Por otro lado, el Internal Revenue Service mediante el criterio 2010-62, precisó que la aplicación de la sección 7701 del <i>Internal Revenue Code</i> sobre sustancia económica exige un análisis conjunto de elementos objetivos y subjetivos.⁹³	
Australia	Se encuentra regulado en el apartado IV A de la ITAA 1936 (ubicada en la parte IV de la <i>Income Tax Assessment Act 1936 Cth</i>, donde comprende los artículos 177A a 177H).⁹⁴ Es muy compleja y detallada, cuando un contribuyente haya obtenido un beneficio fiscal, el cual se entiende como cualquier reducción de la carga tributaria que haya tenido lugar como consecuencia de la realización de una o varias operaciones concretas, la norma establece hasta ocho elementos distintos que deberán examinarse para determinar si la actuación del sujeto entra en algún supuesto de fraude a la ley tributaria, estos supuestos	La jurisprudencia australiana ha interpretado la norma en el sentido de que basta con que aquellos propósitos (evitar o minorar la carga tributaria) sean lo más importante. El legislador previó un listado de factores a valorar, como la forma y el tiempo de la transacción, la manera en que se documentó, el efecto económico real y la comparación con otras alternativas comerciales razonables. El sistema de <i>business purpose test</i> es robusto, ya que no se limita a una fórmula abstracta, sino que brinda parámetros objetivos y análisis estructurado.

⁹² Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 14.

⁹³ Ídem., p. 16.

⁹⁴ Ídem., p. 36.

	determinan si una operación contiene o no razón de negocios. Algunos de estos son: 1. El marco temporal que la rodea.⁹⁵ 2. Cualquier cambio apreciable en la situación o posición financiera del contribuyente a consecuencia de la transacción.⁹⁶ Los elementos giran en torno al “prediction test” que es un test de propósito comercial, solo que formulado de manera distinta.	
Brasil	Se establece en la doctrina denominada <i>Business Purpose Doctrine</i>, ejecutada por los consejeros del CARF (Consejo Administrativo de Recursos Fiscales) para determinar límites al ejercicio de la actividad empresarial. De igual forma, se prevé en la Ley Complementaria Brasileña No. 104 del 10 de enero de 2001, artículo 116 del Código Tributario Nacional.⁹⁷ De la misma manera, se prevé en la medida provisional No. 66/2002, que reglamentó el procedimiento administrativo que determina el	Existen tres requisitos básicos que se deben tomar en cuenta para acreditar legalidad en reorganizaciones: a. Temporalidad de los negocios b. Interdependencia de las partes. c. Normalidad de la operación. Para la aplicación de esta doctrina, los autores analizan los criterios adoptados por la Secretaría da Receita Federal do Brasil, que es la misma autoridad que puede desconocer fiscalmente los actos o negocios jurídicos por falta de razón de negocios.⁹⁹

⁹⁵ Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 37.

⁹⁶ Loc. Cit.

⁹⁷ Ídem., p. 39.

⁹⁹ Loc. Cit.

	reconocimiento de actos o negocios jurídicos. Se implementaron tres criterios objetivos a fin de verificar la ausencia de razón de negocios.⁹⁸	Se construye mediante jurisprudencia, puesto que los tribunales tienen la capacidad de crear precedentes vinculantes, los cuales se han usado para dar contenido y alcance a la figura de la razón de negocios.¹⁰⁰
Canadá	Se hace uso del <i>Business Purpose Test</i>. De igual forma, se adoptan criterios de razonabilidad. Se articula a través de la General Anti-Avoidance Rule (GAAR), que está contenida en el Income Tax Act.¹⁰¹	Utiliza tres requisitos: 1. Existencia de una ventaja tributaria 2. Ausencia de una finalidad distinta que la de conseguir dicha ventaja. 3. Que la ventaja tributaria obtenida no cohoneste con el objetivo, finalidad o espíritu de las normas utilizadas para su obtención. Se deberá efectuar la interpretación de los preceptos en los que se han apoyado los contribuyentes para fundamentar la obtención de la ventaja tributaria, en contraposición a la norma antiabuso, únicamente para denegar el beneficio tributario obtenido.¹⁰² De igual forma, se utilizan precedentes como jurisprudencia.
Chile	Regulado por el artículo 64 del Código	Se aplica el business purpose test del

⁹⁸ Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 41.

¹⁰⁰ Ídem., p. 44.

¹⁰¹ Government of Canada. "General anti-avoidance rule (GAAR)". Canada: Enero 09, 2025. Disponible en línea: **Government of Canada** <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/how-combat-tax-evasion-avoidance/general-anti-avoidance-rule.html>> (Consulta: Agosto 30, 2025).

¹⁰² Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 45.

	Tributario Chileno, que determina una “legítima razón de negocios”. Al igual que por el artículo 38 de la Ley sobre Impuestos a la Renta y artículo 4 quáter, donde se determina el “abuso tributario” estableciendo una sanción si se incurre en “simulación” o para los asesores tributarios ¹⁰³	derecho anglosajón. Autores chilenos critican la falta de claridad de estos conceptos que podrían conllevar efectos perniciosos para cualquier contribuyente, específicamente la “legítima razón de negocios”, el Servicio de Impuestos Internos, quien ha emitido algunos ejemplos no taxativos de operaciones que implicarían no tener una “legítima razón de negocio”, sin establecer qué se entendería por legítimo ni los requisitos, criterios o razonamientos que serían útiles para juzgar un negocio en particular, lo que implicaría quedar en un “limbo jurídico”, por lo cual se solicita clarificar el concepto desde el Congreso.¹⁰⁴ Se hace uso de normas blandas como circulares y oficios, específicamente el Oficio N° 857 de abril de 2008, en el cual se determina la facultad de la autoridad de realizar la apreciación de la legítima razón de negocios en cada caso en específico.
Indonesia	Indonesia no tiene una cláusula general	Se incorporaron los criterios

¹⁰³ Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 52.

¹⁰⁴ Ídem., p. 53.

	antiabuso en su derecho interno, por lo que ratificó el Multilateral Instrument (MLI) mediante el Decreto Presidencial No. 77 de 2019, que cubre 47 de sus 69 tratados fiscales.¹⁰⁵ El <i>Principal Purpose Test</i> (PPT) funciona como la regla general antiabuso en los tratados, satisfaciendo el estándar mínimo de BEPS acción 6.¹⁰⁶	interpretativos adicionales, como el génesis, propósito y valores extralegales. Se rige conforme al artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, cuando la interpretación derivada del artículo 31 (que es la regla general para interpretar tratados, de buena fe, a la luz de su objetivo), resulte ambigua u oscura, pueden emplearse medios suplementarios para precisar o confirmar su sentido. Por lo cual, se puede aplicar la construcción de un concepto mediante la aportación de criterios adicionales para entender el alcance del <i>Principal Purpose Test</i> más allá de su literalidad.¹⁰⁷
España	En el artículo 15 de la Ley General Tributaria, se contiene la cláusula general antiabuso. El artículo 15.1 LGT, es la norma que determina el principal indicio de una ventaja tributaria, que consiste en evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o se	Se desprenden tres elementos del artículo 15: i) existencia de una ventaja tributaria, ii) la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido, y iii) la ausencia de motivos que así lo justifiquen. Desde el 2003, cuenta con su norma antielusiva que, además de consagrar

¹⁰⁵Apriliasari, Vita. “*Interpretation issue of the principal purpose test*”. Febrero, 2020. Disponible en línea: **Journal Pajak Indonesia. Indonesia Tax Journal**. No. 2, Vol. 3, 2019 <<https://jurnal.pkstan.ac.id/index.php/JPI/article/view/734/427>> (Consulta: Sep. 02, 2025).

¹⁰⁶ Loc. Cit.

¹⁰⁷ Loc. Cit.

	minore la base o la deuda tributaria, lo que implica que se trate de una estructura sospechosa.¹⁰⁸	la doctrina anglosajona de la sustancia sobre la forma, incorpora al menos la parte objetiva del test de propósito de negocios. Se requiere de un informe previo favorable de la Comisión Consultiva para la aplicación del artículo 15.¹⁰⁹ Sus reglas exigen realizar una contraposición entre la forma jurídica empleada y la definida en el hecho imponible, estableciendo un test de idoneidad entre la forma y el fin económico o resultado de la operación, de manera similar al clásico análisis del propósito negocial. En este sentido, la forma inadecuada debe darse conjuntamente con la ausencia de dicho fin negocial.¹¹⁰
Uruguay	No cuenta con regulación normativa concreta. La doctrina del <i>Business Purpose</i> no está constituida. Aunque no existe una norma antielusiva general, se ha asimilado a la figura del fraude a la ley, que tampoco tiene un reconocimiento fiscal expreso, pero se ha vinculado	El Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha admitido operaciones de ahorro fiscal cuando no lesionan el derecho del Estado a recaudar, clasificándolas como <i>tax avoidance lícito</i>. No obstante, ha establecido límites frente al abuso de formas, permitiendo recaracterizar

¹⁰⁸ Gómez Coto, José de Jesús, Ob. Cit., p. 66

¹⁰⁹ Ídem., p. 66.

¹¹⁰ Ídem., p. 58.

	con el artículo 6 del Código Tributario, que permite recharacterizar cuando existe una disociación entre forma y sustancia, aunque no constituye una verdadera cláusula.	operaciones en casos de simulación, que carecen de un propósito de negocios real. ¹¹¹ La Dirección General Impositiva también ha señalado en un único pronunciamiento que lo determinante es la finalidad económica del negocio jurídico, entendida como equivalente al <i>business purpose</i> . ¹¹²
--	--	--

Cómo es posible advertir, cada país presenta variaciones y particularidades en la forma en que se determina la razón de negocios, la mayoría de las jurisdicciones analizadas coinciden en que la construcción del concepto se consolida a partir de su aplicación práctica, ya sea mediante la interpretación normativa o a través de la jurisprudencia, lo que permite dotar de mayor claridad a un concepto que, en principio, resulta indeterminado. Sin embargo, existen países cuyos sistemas se distinguen por ser más avanzados, al no limitarse a una mera discrecionalidad en la interpretación, sino al establecer parámetros objetivos y explícitos que funcionan como una guía precisa para la aplicación de sus normas. En ese sentido, Australia resulta paradigmática, pues contempla hasta ocho elementos distintos para analizar el beneficio fiscal y determinar si una operación incumple o violenta la legislación. Dicho diseño ofrece un análisis estructurado que minimiza la posibilidad de decisiones arbitrarias por parte de la autoridad fiscal.

En contraste, algunos países muestran un grado considerable de indefensión y ausencia de regulación detallada, lo que abre la puerta a un uso excesivamente discrecional por parte de las autoridades, con el riesgo de derivar en prácticas arbitrarias.

¹¹¹ Lapaz Ultra, Gastón. “¿Qué papel juega el test del business purpose fiscal en Uruguay?”. Septiembre, 2021. Disponible en línea: **TaxLatam**. 2021 <<https://taxlatam.com/noticias/que-papel-juega-el-test-del-business-purpose-fiscal-en-uruguay>> (Consulta: Sep. 27, 2025).

¹¹² Loc. Cit.

Asimismo, conviene destacar que, de los países analizados, tres se rigen por el sistema de *common law*, mientras que los demás pertenecen al *civil law*. Esta diferencia no es menor, puesto que en los sistemas de *common law*, la creación de precedentes judiciales otorga un respaldo emblemático, tales como *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canadá* (2005) o *Gregory v. Helvering* (1935) en Estados Unidos.

De lo anterior se desprende que, en comparación con las legislaciones que han abordado este tema con mayor precisión, México presenta un notable rezago respecto de ordenamientos como el australiano. La regulación mexicana carece de un desarrollo normativo y jurisprudencial sólido, limitándose a las escasas menciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación. Ello deja a discreción de la autoridad un concepto que, por su relevancia, debería contar con parámetros más claros y objetivos que garanticen una aplicación equitativa del derecho.

CAPÍTULO III

CLÁUSULA ANTIELUSIÓN DEL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el siguiente capítulo se abordará el análisis de la denominada cláusula antielusión contenida en el artículo 5-A del CFF. El estudio partirá del examen de su naturaleza jurídica, es decir, se explorará de dónde proviene, y porque se consideró necesario incorporarla en el sistema jurídico. Este análisis incluirá una revisión de los antecedentes legislativos de la norma, y del contexto internacional que motivaron su creación, particularmente las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, por sus siglas “OCDE”.

De igual forma, se examinará el alcance legítimo de la cláusula, tanto qué conductas pretende regular, como el límite en el cual otorga discrecionalidad a la autoridad fiscal.

En conjunto, este capítulo tiene como objetivo examinar los aspectos más relevantes de la cláusula antielusión que resultan determinantes para responder a la cuestión central de esta tesis: establecer si dicha cláusula, a través de la verificación de la existencia o inexistencia de una razón de negocios, cumple efectivamente con su finalidad legítima de combatir prácticas fiscales abusivas, o si, por el contrario, su diseño normativo y aplicación práctica generan riesgos derivados de su falta de claridad y determinación, pudiendo dar lugar a actos de arbitrariedad por parte de la autoridad.

A. ¿QUÉ ES UNA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN?

Para entender qué es una cláusula antielusión, es necesario ahondar primero en el significado de la elusión fiscal. Para ello, resulta imprescindible analizar desde el sentido mismo del concepto hasta el impacto que esta práctica tiene en el contexto mexicano. Solo partiendo de esta base conceptual será posible comprender con claridad qué busca regular la cláusula antielusión, por qué surge, y si es que se justifica su incorporación dentro del sistema tributario nacional.

El concepto "elusión" tiene su origen en el latín *eludere*, formado por *ex* (que significa "fuera" o "desde") y *ludere* ("jugar"). Su sentido literal puede entenderse como "jugar fuera

de" o "esquivar el juego", lo cual refleja la idea de evitar o evadir algo deliberadamente, sin enfrentarlo de manera directa. Esta raíz etimológica ya sugiere la noción de sortear una situación o responsabilidad.¹¹³ La palabra elusión significa el acto de evitar, evadir o anticipar algo, a menudo mediante astucia o engaño.¹¹⁴

Esta dimensión etimológica de la palabra “elusión” es de suma relevancia, ya que revela, desde su origen, la esencia de una conducta que busca deliberadamente apartarse del cumplimiento de una obligación.

Ahora, aterrizándolo en el ámbito fiscal, consiste en la utilización de normas tributarias de forma contraria a su espíritu o finalidad, con el objetivo de reducir la carga impositiva sin violar directamente la ley.¹¹⁵ Se trata de estrategias legales que aprovechan lagunas, ambigüedades o vacíos normativos para obtener beneficios fiscales, a través de esquemas jurídicos que, aunque reales, no responden a una causa económica legítima. En lugar de infringir la norma, el contribuyente actúa dentro de sus márgenes, pero distorsionando su aplicación para minimizar el pago de impuestos de forma artificial. Este tipo de prácticas plantea desafíos importantes para la administración tributaria, ya que se ocultan bajo una apariencia de legalidad, dificultando su detección y control.¹¹⁶

Aunque la evasión implica actuar dentro de los márgenes legales, al utilizar una estructura legal para obtener una indebida ventaja, no significa que sea una práctica permitida, puesto que por dichas conductas es que existen mecanismos que buscan evitar que se lleven a cabo.

En conjunto, la elusión fiscal se puede entender como una práctica que, aunque se encuentra dentro del marco legal, tiene la intención de evitar parcialmente el cumplimiento pleno de una obligación tributaria, sin violar algún precepto legal, lo que cobra especial relevancia en el contexto del país, ya que a lo largo de la historia de México, es evidente

¹¹³ Etimologías de Chile. **Diccionario Etimológico Castellano en línea**. 2025. Disponible en línea: [Diccionario Etimológico Castellano en línea](https://etimologias.dechile.net/?elusio.n). 2025. Disponible en línea: <https://etimologias.dechile.net/?elusio.n> (Consulta: Abril 28, 2025).

¹¹⁴ **Dictionary. Thesaurus.com. s.f. LLC**. Disponible en línea: <https://www.dictionary.com/browse/circumvention> (Consulta: abril 30, 2025).

¹¹⁵ Licona Vite, Cecilia. **Evasión y elusión fiscales en México**. México. Centro de estudios de derecho e investigaciones parlamentarias. p. 24. Disponible en línea: http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/cedip/lxi/esteva_elufis_mex.pdf (Consulta: Marzo 29, 2025).

¹¹⁶ Taxdown. **Elusión fiscal**. Disponible en línea: <https://taxdown.es/taxductor/elusion-fiscal-definicion-ejemplos/> (Consulta: Mayo 1, 2025).

que se ha visto afectado por altos niveles de informalidad y prácticas de planificación fiscal agresiva.

Parte del problema de la elusión y la evasión fiscal en México radica en la falta de educación y cultura tributaria pues, gran parte de la población desconoce el funcionamiento del sistema fiscal, la importancia del cumplimiento y las consecuencias legales de su omisión. Esta carencia ha normalizado dichas conductas y debilitado la percepción del pago de impuestos como un deber social. Al mismo tiempo, existen contribuyentes que, aun conociendo sus obligaciones, deciden estratégicamente no cumplirlas, realizando un cálculo costo-beneficio en función del riesgo de ser sancionados y del beneficio obtenido al evadir, lo que refleja una relación meramente utilitaria con el cumplimiento fiscal.¹¹⁷

En México, este comportamiento se agrava por la alta impunidad y la debilidad institucional, que reducen las probabilidades de detección y sanción. Esta percepción de “no pasa nada” fomenta que la evasión y la elusión se vean como prácticas normales, al ofrecer un beneficio inmediato frente a la ausencia de consecuencias reales, lo que debilita aún más la cultura de cumplimiento fiscal.

En este sentido, el principio de autodeterminación de las contribuciones, aunque es una modalidad operativa basada en la buena fe del contribuyente, puede ser utilizado de manera indebida por quienes deliberadamente deciden no cumplir con sus obligaciones fiscales. Al ser el propio contribuyente quien calcula, declara y entera sus impuestos, este esquema deja un margen que puede ser aprovechado por quienes optan por falsear información, omitir ingresos o manipular deducciones con la intención de reducir su carga tributaria de una manera indebida.

Por lo anterior, los legisladores mexicanos consideraron imprescindible implementar mecanismos para prevenir este tipo de conductas, incorporando en la ley la cláusula general antielusión o antiabuso, prevista en el artículo 5-A del CFF. Dicha reforma surgió al detectar contribuyentes que realizaban actos jurídicos para configurar operaciones con el fin de ubicarse en una posición fiscal más favorable que la que legítimamente les correspondía.

¹¹⁷ Licona Vite, Cecilia, Ob. Cit., p., 34.

Además de generar un problema de inequidad, estas prácticas provocan elusión fiscal, que afecta la recaudación al simular un cumplimiento aparente de las obligaciones tributarias.¹¹⁸

Como se mencionó en el capítulo pasado, muchos países y jurisdicciones cuentan con una regla que prevenga este tipo de conductas abusivas, entre ellos se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica, que, aunque las normas no son iguales, todas provienen de la misma naturaleza, la cual es evitar esquemas falsos como los que los contribuyentes que hacen uso de estos mecanismos emplean.¹¹⁹

Tras un análisis exhaustivo de los marcos normativos adoptados en otros países, los legisladores mexicanos concluyeron que era indispensable dotar a la cláusula antielusión de ciertos elementos esenciales para su implementación efectiva en el contexto nacional. En consecuencia, consideraron que dicha cláusula debía contener los siguientes componentes:

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios;
- Que esto genere un beneficio fiscal.¹²⁰

La iniciativa de reforma mediante la cual se propuso la incorporación de la cláusula anti-elusión incluyó diversos criterios jurisprudenciales que se habían establecido en sentencias relevantes emitidas durante el periodo en que se gestó el proyecto legislativo. Entre los más destacados, se encuentran los siguientes:

- “Normas antielusión o antiabuso. Presunciones y ficciones legales contenidas en”. *Tesis I.4o.A.170 A (10a.), número de registro 2020335.*¹²¹
- “Ficción legal. Para evitar elusión o evasión en materia tributaria”. *Tesis I.4o.A.168 A (10a.), número de registro 2020331.*¹²²

¹¹⁸ Anexo 5. **Regla General “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal Federación.** Disponible en línea: <<https://www.amda.mx/wp-content/uploads/2019/12/anexo%205%20circular%2039%20de%202019.pdf>> (Consulta: Mayo 1, 2025).

¹¹⁹ Loc. Cit.

¹²⁰ Loc. Cit.

¹²¹ Loc. Cit.

¹²² Loc. Cit.

- “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”. *Tesis VIII-P-1aS-217*.¹²³

El artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación introduce una herramienta legal para que las autoridades fiscales puedan intervenir en operaciones que, si bien son formalmente válidas, no tienen un propósito económico real, y solo buscan generar ventajas fiscales. En estos casos, la autoridad puede modificar los efectos fiscales de dichas operaciones, interpretándolas como si se hubieran realizado de otra forma que sí respondiera a un fin económico legítimo, aunque solo para efectos fiscales. Además, se establece una presunción en contra del contribuyente cuando se utilizan estructuras más complejas de lo necesario, si el mismo resultado económico se pudo haber logrado con menos actos y mayores cargas fiscales. También, se aclara que no existe razón de negocios cuando el beneficio fiscal supera al económico y que esta cláusula solo puede aplicarse mediante una actuación formal por parte de la autoridad.¹²⁴

Ahora bien, resulta fundamental definir con claridad los conceptos de “beneficio fiscal”, “beneficio económico razonablemente esperado”, ya que desempeñan un papel central en la aplicación de la cláusula antielusión prevista en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

El concepto de beneficio fiscal refiere a cualquier operación que tenga como efecto la reducción, eliminación o diferimiento del pago de una contribución. Entre los escenarios más comunes se encuentran las deducciones, exenciones, no sujeciones, acreditamientos, recaracterización de pagos o actividades, e incluso el cambio de régimen fiscal. Todos estos elementos, aunque pueden estar previstos en la ley, también pueden ser observados por la autoridad fiscal con sospecha si se presentan de manera artificial o con el único propósito de

¹²³ Anexo 5. Regla General “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal Federación, Ob. Cit.

¹²⁴ Loc. Cit.

obtener una ventaja tributaria.¹²⁵ El artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación lo define de esta manera. Así lo establece la exposición de motivos de dicho artículo:¹²⁶

“Cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye a los alcanzados a través de, entre otros, 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, o de un cambio de régimen fiscal.”

Por otro lado, el beneficio económico puede entenderse como la utilidad o ganancia que se deriva de llevar a cabo una actividad o proceso económico, abarcando no solo ingresos monetarios, sino también cualquier otro resultado favorable que incremente el valor o patrimonio del contribuyente.¹²⁷ Es definido de esta manera por el mismo artículo:

“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”

En otras palabras, es una medida que refleja la creación de riqueza real derivada de una operación. Por ejemplo, si una empresa decide vender un inmueble y como resultado, obtiene una ganancia que incrementa su capital disponible para reinversión, dicho resultado positivo constituye un beneficio económico, el cual se analiza previamente a la operación para valorar si resulta conveniente llevarla a cabo. Es importante destacar que el beneficio fiscal no forma parte del beneficio económico, incluso cuando la operación genere alguna utilidad desde el punto de vista tributario, ya que esta no se considera dentro del concepto económico propiamente dicho.

De igual forma, como parte esencial de este artículo se encuentra el concepto *“razón de negocios”*, que, como se mencionó en el capítulo anterior, constituye un concepto carente de definición y delimitación. Al ser uno de los pilares fundamentales para la aplicación de esta presunción y, en consecuencia, para la recaracterización de una operación, resulta problemático que dicho concepto no se encuentre debidamente delimitado. Ello no solo

¹²⁵ Anexo 5. Regla General “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal Federación, Ob. Cit.

¹²⁶ **Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman el segundo y último párrafo del artículo 5o.-a del Código Fiscal de la Federación.** (México) Senado de la República, LXV Legislatura. Presentada por Carlos Alberto Valenzuela González, 8 de septiembre de 2019. Disponible en línea: <https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/65/1/2021-11-04-1/assets/documentos/Inic_PAN_Sen_Minerva_art_5_CFF.pdf> (Consulta: Agosto 24, 2025).

¹²⁷ Ega Futura. **“Razón de negocios”**. 2025. Disponible en línea: <<https://www.egafutura.com/glosario/beneficio-economico>> (Consulta en línea: Mayo 1, 2025).

genera confusión entre la noción de un concepto indeterminado y el ejercicio de la discrecionalidad por parte de la autoridad, sino que, como se observó en el apartado de comparación con la legislación internacional, existen países que han delimitado este concepto con mayor precisión, brindando así una mayor certeza jurídica, aspecto que debería considerarse de manera prioritaria por parte del legislador mexicano.

Lo anterior plantea cuestionamientos sobre su constitucionalidad, en la medida en que la norma impone una restricción material al contribuyente sin brindarle una delimitación precisa de lo que debe acreditar. Si incluso para los profesionales del derecho resulta arduo interpretar con certeza qué constituye una verdadera razón de negocios, la norma puede generar inseguridad jurídica para los contribuyentes al momento de planear y ejecutar operaciones que legítimamente respondan a fines empresariales.

B. ORIGEN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN

La cláusula antielusión existe desde hace más de cien años. La primera fue promovida por Nueva Zelanda en el año 1878 y fue modificada en 1891. Alemania fue de los primeros países en establecer las bases de la cláusula que ahora conocemos, algunas de sus normas o postulados más destacados son: En 1919, con la Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano, se introdujo el análisis conjunto del objeto y el fin económico de las transacciones, estableciendo así los primeros cimientos de esta doctrina. Posteriormente, la Ley de Adaptación Impositiva de 1934 dispuso que la interpretación de las leyes fiscales debía considerar no solo su texto, sino también su significado económico y la evolución de las condiciones generales. Finalmente, en 1937, el Tribunal Financiero del Reich sentó el precedente de que, en materia tributaria, la forma jurídica no siempre es decisiva, sino que debe prevalecer la verdadera sustancia económica del hecho, reconociendo así la importancia de la colectividad y reforzando el principio de sustancia sobre forma.¹²⁸

La cláusula se desarrolló inicialmente en Europa, con aportes relevantes como el método de interpretación funcional. Posteriormente, esta doctrina llegó a Latinoamérica de

¹²⁸ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. **La economía de Opción y cláusula Antielusión**. 2020. p. 25. México. Disponible en línea: PRODECON <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6487/1.pdf>> (Consulta: mayo 1, 2025).

la mano del tratadista Dino Jarach, quien formuló el principio de realidad económica, incorporado en la Ley Argentina 11.683 de 1946, la cual constituyó la primera cláusula antielusión en la región. A partir de ello, diversos países han seguido esta línea, incorporando normas orientadas a combatir esquemas abusivos que, aunque revestidos de legalidad formal, persiguen fines fiscales indebidos. En el plano internacional, el desarrollo de las cláusulas antielusión ha cobrado una relevancia significativa, especialmente a raíz de los esfuerzos de organismos como la OCDE y el G20. Estas instituciones han impulsado el Proyecto BEPS, cuyo objetivo es combatir la elusión fiscal a través del diseño de medidas normativas que aseguren que los beneficios se graven en el lugar donde efectivamente se generan las actividades económicas.¹²⁹

Una de sus medidas más relevantes es la Acción 6, que propone incluir en los tratados fiscales el *Principal Purpose Test* (PPT) para evitar abusos en el uso de convenios, como el *treaty shopping*. También se reconoce que no basta con reformar tratados, sino que se deberán incorporar cláusulas generales antiabuso en legislaciones internas. Asimismo, se han emitido recomendaciones específicas como las Acciones 2, 3, 4, 6, 8, 9 y 10 del proyecto, que buscan eliminar los efectos de mecanismos híbridos, regular a las empresas extranjeras controladas y alinear los precios de transferencia con la creación real de valor. Se concluye que la lucha contra la elusión fiscal se ha convertido en un tema prioritario dentro del derecho fiscal internacional, ya no solo jurídico, sino también social y político, pues impacta la percepción de justicia fiscal entre los ciudadanos.¹³⁰

De lo anterior, es acertado concluir que la cláusula antielusión tiene como finalidad salvaguardar la esencia de las normas fiscales, asegurando que las operaciones reflejen una auténtica realidad económica y no se utilicen con fines de evasión o defraudación. Su naturaleza responde a un enfoque que privilegia el fondo sobre la forma, evitando que los contribuyentes aprovechen vacíos legales para reducir indebidamente sus obligaciones tributarias o contradecir el propósito de la ley.

¹²⁹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Ob. Cit.

¹³⁰ Loc. Cit.

Capítulo IV

ACTUAL REGULACIÓN DE LA “RAZÓN DE NEGOCIOS” EN LAS FUSIONES DE EMPRESAS Y SU AFECTACIÓN EN LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Como punto de partida en este capítulo, resulta indispensable analizar si el concepto “razón de negocios”, así como su determinación y aplicación en el sistema legal mexicano, podrían implicar una posible vulneración a los derechos de los contribuyentes.

A. PRINCIPIO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

Uno de los principios (y elementos) legales más relevantes a lo largo del derecho mexicano moderno, es el de fundamentación y motivación. Es un hecho conocido que muchos actos ejercidos por la autoridad pueden ser impugnados en protección a este principio, pues es una de las obligaciones fundamentales de la autoridad, que no solo sirve para conocer la razón de la determinación, sino que de la misma manera, es fundamental para que el contribuyente/particular pueda defenderse, puesto que al conocer las razones de la autoridad, puede alegar si encuadra en el supuesto jurídico que se le impone o la autoridad incurrió en una errónea apreciación de los hechos.

Esta garantía se encuentra prevista en el artículo 16 constitucional, constituyendo un instrumento esencial de seguridad jurídica, puesto que impide que las autoridades actúen de manera arbitraria y asegura que los gobernados conozcan las razones legales y fácticas de los actos que los afectan. Esta garantía ha sido abordada por nuestros Tribunales Colegiados de Circuito, los cuales han establecido que el derecho humano a la seguridad jurídica debe contener:

“Determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que, ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse.”¹³¹

¹³¹ Seguridad jurídica. alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, previstas en el artículo 16, primer párrafo, de la constitución federal, para asegurar el respeto a dicho derecho humano. Tesis Aislada. Queja. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave P./J. 50/2000. (SJF: 10ª época, T III, Feb., 2014, p. 2241). Disponible en línea: SCJN <<https://bj.scjn.gob.mx/documento/tesis/2005777>> Registro 2005777. (Consulta: Agosto. 30, 2025).

De esta manera, el requisito de fundar y motivar constituye un medio esencial para garantizar el derecho humano a la seguridad jurídica.

En cuanto a la fundamentación, la autoridad debe precisar los preceptos legales en qué se apoya su determinación, es decir, las disposiciones jurídicas que sustentan tanto la facultad para emitir el acto como aquellas que resultan aplicables al supuesto de hecho que se actualiza en el caso concreto. Esta labor tiene una naturaleza identificativa, pues exige que la autoridad determine con claridad las normas en que basa su actuación.¹³²

Por otro lado, la garantía de motivación es definida como la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto del cual se habla, encuadre en la hipótesis de los preceptos citados al momento de fundar su resolución.¹³³

El doctor Gabino Fraga exponía que motivar un acto consiste en externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso a la hipótesis legal.¹³⁴ Cuando la Constitución y las leyes obligan a las autoridades a motivar sus resoluciones, lo que realmente se les exige es adecuar los hechos concretos de un caso a la hipótesis legal previamente establecida.¹³⁵

Esto es precisamente relevante cuando se habla del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, puesto que la autoridad debe partir de un marco normativo definido y justificar claramente, por qué los hechos corresponden al supuesto legal, definiéndose como una obligación argumentativa, en el sentido de que la autoridad deberá ofrecer argumentos convincentes y fuertes para alegar la alineación entre los hechos y el artículo 5-A.

Aunque tradicionalmente la fundamentación y motivación se entendían de manera limitada, tras la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos, se impuso la carga de interpretar las garantías constitucionales como mandatos de optimización. En específico, la fundamentación exige que las autoridades realicen una interpretación conforme

¹³² Rodríguez Meza, Juan Pablo. **La inconstitucionalidad del artículo 5º-a del código fiscal de la federación a la luz de las garantías de seguridad jurídica y fundamentación y motivación**. México, Tirant Lo Blanch, 2024, p. 87.

¹³³ Loc. Cit.

¹³⁴ Ídem., p. 87.

¹³⁵ Ídem., p. 88

a los derechos humanos, y si no es posible, inapliquen normas que los contravengan. De esa manera se garantiza una protección mayor a los derechos de las personas.¹³⁶

Por otro lado, en consecuencia de la reforma antes mencionada, la garantía de motivación debe ser entendida como un mandato de optimización que obliga a la autoridad a ofrecer argumentos válidos y de calidad para justificar sus actos, anticipando y respondiendo a posibles objeciones, fortaleciendo la solidez de su decisión, especialmente si inciden directamente en un derecho humano, la exigencia se vuelve aún más estricta, ya que no basta con dar una explicación básica, sino que la autoridad debe tener un estándar reforzado de fundamentación y motivación, lo que implica que el razonamiento de la autoridad provenga de un estudio más exhaustivo. Por lo que, en pocas palabras, cuanto mayor sea el impacto del acto sobre los derechos humanos, mayor debe ser la calidad, profundidad y solidez de la motivación que lo sustente.¹³⁷

Finalmente, la garantía de fundamentación y motivación tiene por objeto que los gobernados conozcan las razones legales de los actos de autoridad, evitando la arbitrariedad. Con ello, el contribuyente puede comprender el acto que se le atribuye y contar con los elementos necesarios para ejercer su defensa. Los Tribunales Colegiados de Circuito han establecido sobre la garantía de fundamentación y motivación, las autoridades deben:

“Darle a conocer al afectado por el acto de molestia en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa.”¹³⁸

La Suprema Corte ha establecido que el estándar de fundamentación y motivación varía según el tipo de acto, puesto que en los actos legislativos es menos estricto, debido a que basta con que el legislador actúe dentro de sus atribuciones y siga el procedimiento constitucional.¹³⁹ La Corte reconoce que, en materias tales como la económica, la organización administrativa del Estado y en términos generales, aquellas en las que no existe

¹³⁶ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 88.

¹³⁷ Ídem., p. 90.

¹³⁸ **Fundamentación y motivación. el aspecto formal de la garantía y su finalidad se traducen en explicar, justificar, posibilitar la defensa y comunicar la decisión**”. Jurisprudencia. Amparo en revisión. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave I.4o.A. J/43 (SJF: 9ª época, T XXIII, Mayo., 2006, p. 1531). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175082>> Registro 175082. (Consulta: Sept. 6, 2025).

¹³⁹ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 94.

posibilidad de afectar un derecho fundamental, las autoridades legislativas agotan su labor de fundar y motivar a la luz de un estándar ordinario. En contraste, las resoluciones jurisdiccionales requieren un nivel mayor, al implicar un análisis exhaustivo de la litis. En los actos cometidos por el SAT, el estándar es el más alto, ya que inciden de manera directa e inmediata en la esfera jurídica de los particulares, por lo que deberán señalar con exactitud. La Corte ha dejado claro, nuevamente, que mientras mayor sea la afectación en los derechos de los gobernados, mayor debe ser el rigor en la fundamentación y motivación.¹⁴⁰

En síntesis, la garantía de fundamentación y motivación exige que las autoridades no se limiten a dar una motivación aparente, confusa o incompleta, pues ello impediría que el particular pueda conocer, verificar y defenderse adecuadamente frente al acto. Así, cuando una resolución carece de una correcta identificación de las normas aplicables o de una argumentación suficiente que explique los motivos de la decisión, el afectado queda en imposibilidad de entenderla y de controvertirla, lo que implica que la autoridad incumplió con su deber constitucional. De ahí que esta garantía no solo protege contra la arbitrariedad, sino que también asegura el derecho del gobernado a ofrecer pruebas en contra de los hechos que la autoridad invoque en su resolución.

Ya explicados los alcances del derecho a la seguridad jurídica y de los requisitos de fundamentar y motivar, es importante destacar la relación que guarda con las facultades discrecionales de la autoridad, puesto que precisamente esta garantía funciona como un límite frente a la posibilidad de que la administración actúe con arbitrariedad. El deber de fundar y motivar asegura que las decisiones de la autoridad no dependan de valoraciones subjetivas, sino de aplicación objetiva de la ley a un caso concreto, lo cual fortalece la seguridad jurídica del gobernado. Sin embargo, este equilibrio se ve comprometido cuando la norma otorga a la autoridad facultades que parten de conceptos vagos, pues esto entorpece la exigencia de motivar con argumentos claros y abre la puerta a un uso discrecional que puede afectar directamente la esfera jurídica de los particulares.¹⁴¹

¹⁴⁰ **Fundamentación y motivación. su cumplimiento cuando se trate de actos que no trasciendan, de manera inmediata, la esfera jurídica de los particulares.** Jurisprudencia. Controversia Constitucional. Pleno SCJN. Clave P./J. 50/2000. (SJF: 9ª época, T XI, Abril., 2000, p. 813). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/192076>> Registro 192076. (Consulta: Agosto. 30, 2025).

¹⁴¹ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 98.

En este sentido, la falta de claridad en ciertos conceptos legales o en las delimitaciones que acoten las facultades de la autoridad no solo genera incertidumbre, sino que también compromete la garantía de fundar y motivar, al permitir que la autoridad ajuste los hechos a hipótesis normativas imprecisas. Solo cuando los conceptos legales están debidamente delimitados (aunque sean indeterminados), se restringe la discrecionalidad de la autoridad y se fortalece la defensa del particular. Esto cobra especial relevancia frente al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, donde expresiones como “razón de negocios”, al no estar claramente acotadas, permiten un control excesivo y discrecional sobre las decisiones de reestructuración de los contribuyentes.¹⁴²

En este sentido, se vuelve sumamente relevante el principio de taxatividad, que obliga a que las normas sancionadoras describan con claridad las conductas prohibidas y las sanciones correspondientes, garantizando que la autoridad no actúe con discrecionalidad. Aunque originalmente es reconocido en materia penal, la Suprema Corte ha establecido que es de igual forma aplicable a la rama administrativa en su vertiente sancionadora, pues en ambos casos la consecuencia es la imposición de una sanción por parte del Estado. Por lo que las facultades sancionadoras de las autoridades administrativas deben ejercerse únicamente respecto de conductas previamente delimitadas, de lo contrario, la autoridad quedaría exenta de motivar sus resoluciones y podría imponer sanciones arbitrarias a su gusto, violentando la seguridad jurídica.

La Suprema Corte de Justicia ha alegado esta idea en precedentes pasados, donde declaró inconstitucionales normas que permitían sancionar con base en figuras vagas que puedan llegar a tener consecuencias significativas, como “atentar contra la tranquilidad”, en la acción de inconstitucionalidad 45/2018 contra la Ley para Regular la Convivencia Civil en Colima. El ministro Luis María Aguilar consideró que era inconstitucional facultar a las autoridades locales para sancionar a quienes “notoriamente atenten contra la tranquilidad”, puesto que esa figura resultaba vaga y no era precisa.¹⁴³ En todos estos casos, la Corte sostuvo

¹⁴² Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 99.

¹⁴³ *Acción de Inconstitucionalidad 45/2018. Pleno Suprema Corte de Justicia de la Nación. Resuelto: 18 de junio de 2020. Ponente:* Juan Luis González Alcántara Carrancá. Disponible en línea: Suprema corte de Justicia de la Nación <https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/3/2018/19/3_235825_5075_firmado.pdf> (Consulta: Agosto 8, 2025).

que la indefinición normativa vulnera las garantías de legalidad, seguridad jurídica y fundamentación y motivación.

La seguridad jurídica es un derecho humano que protege a los particulares frente a la arbitrariedad de la autoridad y esta se refleja en las garantías de fundar y motivar previstas en el artículo 16 constitucional; esta obligación busca que el gobernado esté al tanto del origen que motivó los actos hechos por la autoridad y así poder impugnarlos. No obstante, esta garantía es vulnerada cuando las leyes otorgan a la autoridad facultades indefinidas, las cuales no se encuentren legalmente delimitadas, lo que genera que la autoridad tenga paso libre a emitir resoluciones sin fundamentación ni motivación previa.

**B. PRESUNTA VIOLACIÓN A LOS ELEMENTOS DE FUNDAMENTACIÓN
Y MOTIVACIÓN Y, POR CONSIGUIENTE, AL DERECHO A LA
SEGURIDAD JURÍDICA**

Es relevante mencionar que el propósito de la hipótesis planteada en esta tesis no es sostener que el artículo 5-A, el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación o cualquier otro precepto que contenga el concepto de razón de negocios sea inconstitucional, sino señalar que la delimitación de dicho concepto y su consecuente aplicación podrían llegar a vulnerar los elementos de fundamentación y motivación, así como el derecho a la seguridad jurídica. No obstante, se coincide con la finalidad de la norma, dado que su propósito es legítimo; sin embargo, su implementación es el aspecto que debe ser considerado por el legislador, a fin de establecer límites claros que impidan la arbitrariedad por parte de la autoridad al momento de presumir que una operación carece de razón de negocios, particularmente en la aplicación del artículo 5-A. Aclarado lo anterior, corresponde continuar con el desarrollo del presente capítulo.

El análisis de la posible violación al derecho a la seguridad jurídica por parte del concepto “razón de negocios” proviene del hecho de que se trata de un concepto indeterminado, que per se no constituye ninguna afectación, pero su carencia de una delimitación legal precisa al momento de su aplicación es lo que pudiera generar una verdadera afectación. Esta omisión vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica al permitir que la autoridad fiscal interprete y determine discrecionalmente su alcance, sin

parámetros que guíen su actuación. En la práctica, ello releva a la autoridad de su deber de fundar y motivar adecuadamente sus resoluciones y deja a los contribuyentes expuestos a decisiones arbitrarias que afectan directamente su esfera jurídica, al no poder prever con certeza las consecuencias fiscales de sus actos.¹⁴⁴

La no limitación de un concepto base sobre el cual la autoridad ejerce sus facultades se traduce en los hechos, en una exención práctica de su deber de fundar y motivar adecuadamente sus resoluciones. La obligación de fundamentar y motivar solo puede cumplirse cuando existe una hipótesis legal clara que permita adecuar el hecho al supuesto normativo. Solo así la motivación opera como un verdadero límite al poder de la autoridad, ya que, si los hechos no encajan en la hipótesis legal, la norma no puede aplicarse, garantizando con ello la seguridad jurídica del gobernado.

Al tratarse de un concepto jurídicamente indeterminado, es la propia autoridad quien debe construir su significado con base en parámetros que no existen en la legislación mexicana, a diferencia de otras jurisdicciones que sí los contemplan. Esta ausencia de criterios normativos provoca que la autoridad pueda interpretar discrecionalmente el concepto, sin apoyos normativos o doctrinales que acoten su margen de actuación, lo que en la práctica le permite ajustar cualquier conducta a su conveniencia, debilitando los principios de certeza y legalidad.

Como se mencionó en el capítulo anterior, el concepto o figura de “razón de negocios” no se encuentra definido en ninguna parte por la ley, ni por ninguna legislación extranjera. Esto abre la puerta a que sea el propio SAT quien le brinde contenido discrecional en cada caso, generando dos problemas principales, los cuales se resumen en la carencia de parámetros objetivos, lo que impide que los contribuyentes se puedan defender al momento de ser acusados de que su operación carece de razón de negocios, puesto que no conocen si cumplen o no con ese elemento, ya que no saben verdaderamente que implica dicha presunción, lo que da entrada a arbitrariedad en la aplicación, debido a que la falta de definición, consecuentemente atrae que la autoridad no se tenga que esforzar en encuadrar la

¹⁴⁴ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 109.

hipótesis legal con los hechos cometidos.¹⁴⁵ Esto impone una carga probatoria excesiva sobre el contribuyente, pues ¿de qué manera puede demostrarse lo contrario a algo cuyo concepto se desconoce y no se encuentra establecido en ninguna fuente normativa, además, carece de delimitación en la ley?.

Anteriormente, la Suprema Corte ya ha señalado que la falta de definición de un concepto en una ley no la vuelve inconstitucional per se. Sin embargo, comienzan las complicaciones cuando esa falta de definición abre la puerta a la arbitrariedad de las autoridades al ejercer actos de molestia. En ese sentido, el concepto “razón de negocios” se vuelve problemático debido a que, al no estar delimitado expresamente, faculta a la autoridad fiscal a interpretar dicha figura de la manera que convenga, generando una afectación tan grande como recaracterizar los efectos fiscales de una operación.¹⁴⁶

Esto no solo es una violación al derecho humano a la seguridad jurídica, sino que, de igual forma, al principio de taxatividad, puesto que este principio exige que las normas sancionadoras definan con precisión qué conductas están prohibidas y cuáles son las consecuencias jurídicas de realizarlas. Al no existir una limitación del concepto “razón de negocios”, la hipótesis que activa la aplicación del precepto queda abierta, lo que faculta al SAT a determinar bajo criterios subjetivos, cuándo un acto carece de dicha razón.¹⁴⁷

Con lo expuesto anteriormente, es acertado afirmar que las facultades de las autoridades fiscales para formular presunciones únicamente deben considerarse legales en la medida en que la autoridad funde y motive las razones que dieron lugar a su aplicación, debido a que solo de esa manera se puede acreditar que la determinación de la autoridad no se realizó con base en un criterio arbitrario.¹⁴⁸

Aunado a lo anterior, el artículo 5-A prevé para su aplicación el requisito de ser autorizado por un órgano colegiado conformado por funcionarios de la Secretaría de

¹⁴⁵ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 114.

¹⁴⁶ Ídem., p. 115.

¹⁴⁷ Ídem., p. 122.

¹⁴⁸ Ídem., p. 123.

Hacienda y Crédito Público y el SAT. Sin embargo, este requisito lejos de ser un contrapeso agrava la falta de imparcialidad de la norma, debido a que dicho órgano está compuesto exclusivamente por representantes de la propia autoridad recaudadora, y no existiendo dentro de este órgano ninguna representación de los contribuyentes, u organismos independientes que mantengan un criterio objetivo y sin interés de por medio actualizando una violación a la seguridad jurídica. Lo anterior evidencia la falta de objetividad en la aplicación del artículo 5-A, pues además de carecer de una delimitación precisa, su ejecución depende de la aprobación de un órgano integrado por titulares de unidades administrativas, quienes, de manera natural, tienden a privilegiar el interés del Estado por encima de los derechos del contribuyente.¹⁴⁹

Una notoria consecuencia de la falta de delimitación del concepto “razón de negocios” recae en la carga de la prueba que se le impone al contribuyente. En un principio, la Corte se ha pronunciado respecto a que debe distribuirse la carga de la prueba bajo los principios lógico y ontológico, correspondiendo a quien afirma demostrar sus aseveraciones y lo extraordinario debe probarse, mientras que el que niega no debe probar.¹⁵⁰ Sin embargo, el artículo 5-A faculta a la autoridad a presumir la falta de la razón de negocios en los actos jurídicos celebrados entre particulares (en este caso una fusión), trasladando a estos la carga de la prueba de acreditar que sus operaciones sí cuentan con razón de negocios. En el caso en particular de este artículo, se fija un estándar de prueba arbitrario, ya que no establece parámetros claros sobre qué manera se tiene acreditada la existencia de la razón de negocios, generando una tarea casi imposible el poder desvirtuar la presunción de la autoridad.¹⁵¹

De lo expuesto a lo largo de los capítulos anteriores, puede afirmarse el hecho de que un concepto no tenga una definición cerrada no implica que la autoridad esté facultada para interpretarlo de manera subjetiva o arbitraria. Por el contrario, los conceptos indeterminados deben construirse con base en parámetros objetivos y metodológicos que otorguen claridad

¹⁴⁹ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 124.

¹⁵⁰ **Carga de la prueba. su distribución a partir de los principios lógico y ontológico.** Tesis Aislada. Amparo directo. Primera Sala SCJN. Clave 1a. CCCXCVI/2014. (SJF: 10ª época, T I, Nov., 2014, p. 706). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2007973>> Registro 2007973. (Consulta: Septiembre. 30, 2025).

¹⁵¹ Rodríguez Meza, Juan Pablo, Ob. Cit., p. 128.

a su aplicación. En ese sentido, la doctrina ha señalado diversas fórmulas que pueden emplearse para delimitar estos conceptos, a partir de fuentes externas como normas reglamentarias, jurisprudencia y doctrina especializada, sin que ello contravenga su naturaleza flexible, sino que por el contrario, fortalece su correcta aplicación.

Como parámetros mínimos para la construcción de un concepto indeterminado, la autoridad debe: definir el concepto a aplicar, utilizar una metodología interpretativa, motivando las razones de su uso y basándose en conceptualizaciones previas provenientes de jurisprudencia, o disposiciones normativas, considerar precedentes (cuando los haya), interpretar de manera armónica con otras normas orientadas a la protección del interés público, analizar los hechos en concreto, incorporar un elemento axiológico, analizando si el resultado obtenido es justo y buscar una solución interpretativa que garantice la justicia material del caso.

La ausencia de dichos elementos, genera diversas consecuencias, entre las principales:

- I) La autoridad puede interpretar el concepto conforme a su conveniencia, “fundando y motivando” sus actuaciones en hipótesis inexistentes.
- II) La autoridad se libera de facto, de la obligación de fundar y motivar adecuadamente, al no existir una hipótesis legal clara en la que encuadrar los hechos.
- III) Se impone al contribuyente una carga probatoria excesiva, pues resulta imposible demostrar la existencia de un concepto que carece de sustento legal definido.

En el caso de México, como ya se ha mencionado, el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación establece como único parámetro para determinar la existencia o no de una razón de negocios en una fusión, que la autoridad fiscal podrá considerar las operaciones relevantes relacionadas con dicha operación llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores o posteriores a su realización. Enlista siete operaciones relevantes que, de haberse efectuado dentro del periodo señalado, deberán presentar la información adicional

prevista en el artículo 31-A, primer párrafo, inciso d). Sin embargo, esto no puede considerarse un parámetro objetivo, ya que el precepto remite al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual dispone que, cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que una reestructuración carece de razón de negocios o incumple alguno de los requisitos establecidos en dicho artículo, la autorización quedará sin efectos y deberá pagarse el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor que dichas acciones tendrían entre partes independientes en operaciones comparables, o bien, el valor determinado mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. Dicho impuesto deberá ser cubierto por el enajenante, actualizado desde la fecha en que se efectuó la enajenación y hasta la fecha de su pago.

Como puede observarse, la autoridad separa los requisitos establecidos en el artículo 24 de la Ley del ISR de la noción de razón de negocios, no siendo los requisitos o la actualización de las operaciones relevantes, elementos que se consideren como situaciones donde no se cuente con una razón de negocios, o siquiera que puedan dar una idea de qué manera se pudiera aplicar dicha presunción. En consecuencia, la cadena normativa que parte del artículo 14-B del Código Fiscal, pasa por el artículo 31-A, primer párrafo, inciso d) del mismo ordenamiento, y finalmente remite al artículo 24 de la Ley del ISR, no brinda claridad alguna respecto de la delimitación, regulación o materialización del concepto de razón de negocios.

Por otra parte, los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, analizados en apartados anteriores, han intentado aportar cierta claridad; sin embargo, ni proporcionan una definición precisa ni poseen carácter obligatorio. No existiendo, por tanto, ninguna otra fuente formal del derecho que delimite la razón de negocios en México, por lo que puede afirmarse que el sistema fiscal mexicano carece de toda definición o limitación en cuanto a la determinación de su existencia dentro de las reestructuraciones societarias.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación constituye uno de los preceptos más relevantes dentro de este estudio, ya que es el dispositivo mediante el cual se instruye tanto al contribuyente como a la autoridad sobre la forma en que deben interpretarse y aplicarse las normas de carácter fiscal. Dicho artículo establece que las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares, referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como aquellas que establezcan excepciones, infracciones o sanciones, serán de aplicación estricta. Por su parte, las demás disposiciones fiscales podrán interpretarse aplicando cualquiera de los métodos de interpretación jurídica. Finalmente, la norma determina que, a falta de disposición fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las del derecho federal común, siempre que su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Esto cobra relevancia en el presente trabajo, ya que se busca determinar la manera en que debe entenderse el concepto analizado, atendiendo a los criterios que la propia norma dispone. Al no referirse este precepto a una contribución en sí misma ni a alguno de sus elementos esenciales, ni establecer infracciones o sanciones, puede ser interpretado conforme a cualquiera de los métodos jurídicos reconocidos. En el caso concreto, la interpretación del artículo 5-A debe realizarse atendiendo a su finalidad, a la voluntad del legislador y a su relación con otros artículos del mismo ordenamiento. En cualquier caso, el resultado conduce a la misma conclusión: la norma persigue un fin legítimo, consistente en frenar la elusión fiscal y evitar que los contribuyentes utilicen actos jurídicos como las fusiones de empresas, con el propósito de reducir su carga tributaria o de obtener beneficios indebidos de carácter fiscal.

No obstante, dentro del planteamiento de esta tesis, se busca dejar claro que, aunque pueda existir un ejercicio interpretativo válido, ningún método será suficiente para dotar a la norma de la objetividad y taxatividad que se exige. Por lo que el problema que plantea el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no radica únicamente en la forma en que debe interpretarse, sino en su propia estructura normativa incompleta. La disposición carece de los elementos objetivos necesarios para delimitar con claridad su aplicación, lo que impide que, aún mediante los distintos métodos de interpretación jurídica, se alcance el grado de precisión y certeza que merece el contribuyente.

C. PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL PROBLEMA JURÍDICO

La vulneración a los requisitos de fundamentación y motivación, así como al derecho humano a la seguridad jurídica, analizada en el capítulo anterior, no implica que el propósito de este trabajo sea promover la inconstitucionalidad del concepto “*razón de negocios*” ni de los artículos que lo contienen. Por el contrario, lo que se busca es evidenciar que la ambigüedad normativa existente podría ser subsanada mediante una regulación complementaria que armonice su aplicación con los principios que sirven de base a este estudio. En ese sentido, se propone lo siguiente:

Para salvaguardar los intereses del Estado frente a los derechos del contribuyente y lograr un equilibrio entre el fin legítimo de la cláusula antielusión, la determinación de la *razón de negocios* y los derechos de los contribuyentes, que los protegen frente a actos arbitrarios, resulta pertinente establecer un **régimen de regulación complementaria**, tal como lo han hecho diversas jurisdicciones que han incorporado cláusulas antielusión en sus sistemas jurídicos.

Dicha regulación podría incorporarse en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, a fin de precisar los criterios aplicables para determinar la existencia de la *razón de negocios*. Este modelo podría inspirarse en prácticas comparadas, particularmente las adoptadas en países como Australia y Estados Unidos, donde se han desarrollado parámetros objetivos y subjetivos que permiten a la autoridad fiscal valorar la razón de negocios y al contribuyente poder probarla.

Del sistema estadounidense, podría retomarse el esquema previsto en la sección 7701 del *Internal Revenue Code* sobre sustancia económica, que aunque refiere a un concepto contable diferente a la razón de negocios, determinado en México por las NIF (Normas de Información Financiera), su delimitación pudiera servir de ayuda para marcar un margen alcanzable el cual valore tanto los intereses del estado, como los del contribuyente. Lo anterior se puede lograr tomando de la legislación de la sustancia económica la determinación de tanto un componente objetivo, como un subjetivo:

- El **componente objetivo** exige que la fusión acredite que la operación produzca un cambio económico real y significativo en la posición del contribuyente, que pueda ser demostrable no solo mediante una expectativa de ganancia. Lo anterior no significa que la expectativa de ganancia sea un medio inválido para acreditar dicho cambio, sino que pueda igualmente comprobarse por mecanismos que reflejen los efectos económicos derivados de la operación. En este sentido, armonizándolo con el sistema mexicano y la actual regulación, este componente objetivo se limitaría al cambio económico **esperado**, así como lo determina el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Algunos ejemplos de estos parámetros los cuales pudiera especificar el legislador dentro del componente objetivo son:

- a) Incremento en la eficiencia operativa. Este parámetro implica que la fusión genere procesos más ágiles, reduzca duplicidades y mejore la productividad general de la empresa. Dichas mejoras pueden medirse mediante indicadores como el costo por unidad producida (en caso de ser aplicable) o el margen operativo, entre otros. En consecuencia, cuando la fusión racionaliza la estructura de costos o incrementa la eficiencia administrativa, se configura una justificación económica objetiva que sustenta la operación.
- b) Reducción de costos estructurales. Estos costos se originan por mantener disponible una capacidad instalada, incluso cuando esta no se utiliza, es decir, aún cuando la actividad sea nula. Entre ellos pueden incluirse conceptos como el arrendamiento de plantas, mantenimiento de maquinaria o sueldos administrativos. La disminución de estos gastos fijos se traduce en una optimización económica significativa, lo cual constituye un indicador objetivo de cambio sustancial en la posición financiera del contribuyente.¹⁵²
- c) Disminución de la exposición económica frente a factores de riesgo. Este parámetro se refiere a que la fusión contribuya a reducir la vulnerabilidad financiera o comercial de la empresa que subsiste o de la nueva entidad resultante. Tal efecto puede generar un beneficio económico tangible, en la medida en que

¹⁵² Balanda, Alberto. **Contabilidad de Costos**. Argentina, Editorial Universitaria de Misiones, 2005, p. 21.

favorece la continuidad del negocio y la preservación del valor económico a largo plazo. La operación puede implicar una diversificación geográfica o sectorial que permita a la empresa gestionar de manera más eficiente sus riesgos, al contar con una base más amplia de clientes y proveedores, así como con una menor exposición al riesgo crediticio, derivado de la integración de fuentes de financiamiento más estables y equilibradas.¹⁵³

- d) Optimización en la utilización de los activos de la sociedad. Este parámetro se refiere a la mejora en la administración y aprovechamiento de los activos con los que cuenta el contribuyente, tales como bienes materiales, recursos financieros o capacidades productivas, derivada de la operación de fusión. Como consecuencia de esto, la empresa logrará emplear dichos activos de manera más eficiente o rentable, generando un mayor valor económico o un rendimiento superior al previo. Puede considerarse que existe un cambio económico sustancial que justifica la operación desde una perspectiva objetiva.

Al existir parámetros objetivos que complementan la acreditación de un beneficio económico razonablemente esperado, resulta mucho más sencillo para el contribuyente tener certeza de que su operación se encuentra efectivamente dentro de un supuesto previsto por la ley. De igual forma, ello permite que la autoridad fiscal determine con mayor claridad la doble condición aplicable: si el contribuyente no cumple con dichos parámetros, se considera que la operación carece de razón de negocios; en cambio, si logra acreditar o demostrar alguno de los supuestos establecidos, la operación se entenderá dotada de una razón de negocios válida.

- El **componente subjetivo** requiere que el contribuyente persiga un propósito de negocio válido y sustancial, distinto de la mera obtención de beneficios fiscales, al igual que el análisis de la casuística, que refiere a la consideración de los diversos casos particulares de una materia o un asunto.¹⁵⁴ Las normas jurídicas, por su naturaleza general

¹⁵³ García Nieto, Manuel y otros. **Trends and Risks in Mergers and Acquisitions: A Review**. Disponible en línea: MDPI <<https://www.mdpi.com/2227-9091/12/9/143>> (Consulta: Octubre 28, 2025).

¹⁵⁴ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª ed. Disponible en línea: Autor <<https://www.rae.es/diccionario-estudiante/casu%C3%ADstico>>

y abstracta, no pueden prever todas las circunstancias particulares de la realidad. En ese sentido, la casuística permite llenar los vacíos interpretativos que surgen al aplicar la ley, adaptando su contenido a los hechos específicos de cada caso. No obstante, aunque se reconoce que la norma y su aplicación no siempre pueden encuadrarse estrictamente en la letra de la ley, ello no implica que deba carecer de límites precisos en cuanto al alcance de las facultades de la autoridad y a los mecanismos de defensa del contribuyente. De no existir una delimitación clara, se correría el riesgo de incurrir en actos arbitrarios por parte de la autoridad fiscal y de vulnerar el principio de seguridad jurídica, al dejar al gobernado en un estado de incertidumbre respecto de cómo será interpretada y aplicada la norma en su caso particular.

Este elemento se centra en la motivación económica que impulsó la decisión, la cual debe estar orientada a alcanzar objetivos razonables. Este parámetro podrá evaluarse en conjunto con el componente objetivo, ya que la demostración de un cambio económico esperado, como los mencionados anteriormente evidencian indirectamente la existencia de un propósito de negocio legítimo.

La casuística constituye un elemento fundamental del análisis que debe realizar la autoridad al aplicar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. No obstante, se propone una interpretación y análisis complementario que combine elementos tanto objetivos como subjetivos, con el propósito de no desnaturalizar el concepto de “razón de negocios”. Al tratarse de un concepto jurídico indeterminado, su aplicación requiere flexibilidad y un examen casuístico; sin embargo, es indispensable encontrar un equilibrio que proteja tanto los intereses del Estado, como los del contribuyente. Para ello, deben incorporarse los elementos objetivos que se interpreten y acrediten de manera conjunta con los subjetivos, de forma que se establezcan parámetros claros mediante los cuales el contribuyente pueda desvirtuar la presunción de la autoridad. De esta manera, se evita que el gobernado deba suponer o adivinar la hipótesis en la que se sustenta la afirmación de que “carece de razón de negocios”, sin dejar de considerar las características específicas de cada caso en particular y la existencia de un propósito de negocio válido y sustancial.

Por su parte, del sistema australiano podría adoptarse el modelo de los ocho parámetros objetivos previstos para acreditar la legitimidad de las operaciones en cuanto a sus efectos fiscales, los cuales permiten determinar de manera más clara cuándo una transacción carece de finalidad comercial legítima.

“1. Las circunstancias que rodean la operación: El contexto, las alternativas que existen a disposición del contribuyente para obtener el mismo propósito.

2. La forma jurídica adoptada.

3. El marco temporal que la rodea.

4. El resultado esperable de la misma, lo que conlleva un examen de las posibilidades teóricas en ausencia de la operación.

5. Cualquier cambio apreciable en la situación o posición financiera del contribuyente a consecuencia de la transacción.

6. Cualquier cambio en otras personas, en función de la naturaleza y elementos de la operación.

7. Cualquier otra consecuencia, al margen de las estrictamente financieras, en el contribuyente o alguna otra persona con el vinculado.

8. La naturaleza de la citada vinculación.

La consecuencia principal derivada de su aplicación es anular todas las ventajas tributarias obtenidas, al considerar la norma que se debe denegar el beneficio fiscal que hubiera correspondido, esto cuando una operación sea considerada abusiva.”¹⁵⁵

A partir de dicha referencia, resultaría viable desarrollar en el sistema jurídico mexicano un listado de indicadores adaptados al derecho nacional mediante los cuales sea posible determinar cuando existe o pudiera existir un cambio económico real en la situación de la empresa.

Dicho listado tendría como finalidad otorgar certeza jurídica y limitar la discrecionalidad de la autoridad fiscal, al establecer criterios verificables que reflejen modificaciones sustanciales en la estructura económica del contribuyente. De igual forma, podría elaborarse un conjunto complementario de parámetros que contemple tanto los cambios económicos esperados como los efectivamente realizados.

¹⁵⁵ Gómez Cotero, José de Jesús, Ob. Cit., p. 39.

Lo anterior resulta acertado, ya que, así como se adoptó la cláusula antielusión de otras legislaciones, también podrían tomarse como referencia sus parámetros de regulación y determinación, adaptándolos a la realidad del sistema jurídico mexicano.

Asimismo, se propone que el juzgador, al momento de aplicar la presunción de ausencia de una razón de negocios, realice una interpretación conforme a los derechos humanos, en concordancia con la reforma constitucional de 2011, la cual determina que la supremacía constitucional no solo implica que las normas inferiores deban ser compatibles con la Constitución en su contenido, sino también que, al momento de aplicarlas, deben interpretarse conforme a los preceptos constitucionales, eligiendo, entre las posibles interpretaciones, aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Carta Magna. Además, es reforzado por el principio pro persona contenido en el artículo 1º constitucional, el cual impone a las autoridades la obligación de maximizar la protección de los derechos fundamentales de las personas, en este caso la seguridad jurídica.¹⁵⁶

En suma, la propuesta planteada en este trabajo no busca desconocer la validez del concepto de “razón de negocios”, ni la legitimidad de los fines que persigue el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, sino evidenciar la necesidad de dotarlo de una estructura mucho más completa, clara y equitativa para el contribuyente. La falta de precisión en su redacción genera un margen excesivo de discrecionalidad para la autoridad fiscal y, al mismo tiempo, incertidumbre para el gobernado, quien carece de parámetros verificables que le permitan anticipar el alcance de la norma y ejercer una defensa efectiva. Por ello, la implementación de un régimen de regulación complementario, inspirado en modelos comparados, representa una alternativa viable para armonizar la aplicación de la cláusula antielusión con los elementos de fundamentación y motivación, así como con el derecho humano a la seguridad jurídica. La incorporación de criterios tanto objetivos como subjetivos no solo otorgaría certeza a ambas partes, sino que también fortalecería la justicia y coherencia

¹⁵⁶ Interpretación conforme. naturaleza y alcances a la luz del principio pro persona. Jurisprudencia. Amparo en revisión. Primera Sala SCJN. 1a./J. 37/2017. (SJF: 10ª época, T I, Mayo., 2017, p. 239). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2014332>> Registro 2014332. (Consulta: Septiembre. 30, 2025).

del sistema tributario, construyendo un marco fiscal más transparente y equilibrado en el que la prevención de abusos no se logre a costa de los derechos del contribuyente.

En esa línea, la fusión de sociedades representa un claro ejemplo de acto jurídico susceptible de ser sometido a la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, bajo la presunción de que carece de una razón de negocios. Tal escenario evidencia el riesgo latente al que se enfrentan las empresas que llevan a cabo procesos de reorganización legítimos, pues la indeterminación normativa abre la puerta a interpretaciones discrecionales que pueden traducirse en consecuencias fiscales desproporcionadas. Por ello, resulta innegable la afectación que podría generarse a los contribuyentes involucrados, lo que hace imprescindible que el legislador refuerce y complemente el marco normativo, estableciendo parámetros claros que delimiten la actuación de la autoridad y mitiguen riesgos innecesarios. Solo así podrá garantizarse un sistema tributario más justo, coherente y equilibrado, que salvaguarde la certeza y la seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

La presente investigación permitió analizar uno de los aspectos fiscales más controversiales en el derecho moderno: el requisito de que una fusión de empresas contenga la llamada “razón de negocios”.

En el primer capítulo, se inició definiendo el concepto y origen de las fusiones de sociedades, así como sus principales modalidades, revisando cómo la doctrina, la jurisprudencia y diversas legislaciones han conceptualizado esta figura, dando como resultado la definición de fusiones de sociedades. Se mostró cómo esta figura surge de la necesidad de las empresas de unirse para superar limitaciones y potenciar su desarrollo, analizando su doble aspecto jurídico y económico, como un mecanismo para optimizar recursos, generar valor y fortalecer la competitividad. Asimismo, se estudiaron sus beneficios económicos, con el propósito de sentar las bases conceptuales y prácticas necesarias para, en los capítulos siguientes, analizar sus requisitos y riesgos específicamente, así como demostrar los diferentes matices de esta figura.

Posteriormente, se procedió al análisis del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, desglosando los requisitos fiscales que debe cumplir una fusión para no considerarse enajenación, y se destacó la importancia de cumplir con una “razón de negocios”, estableciendo la relación de este concepto con el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, a fin de entender su papel como criterio de decisión para evaluar la validez fiscal de la operación.

Ulteriormente, se estudió el concepto “razón de negocios” partiendo de su origen y desarrollo en el sistema mexicano, hasta llegar a precisar que puede entenderse que conforma esta figura. A posteriori, se revisó cómo se regula en distintos sistemas jurídicos internacionales, comparando su aplicación con la mexicana, a fin de identificar en qué aspectos México se pudiera encontrar rezagado. Todo ello tuvo como finalidad dar paso al análisis central de esta tesis: determinar si la aplicación o determinación del requisito de “razón de negocios” como actualmente se encuentra regulado puede implicar una violación a los derechos del contribuyente que busque celebrar una fusión.

En consecuencia de lo anterior, se analizó la cláusula antielusión, revisando su naturaleza jurídica, así como las conductas que pretende evitar, así como la discrecionalidad que presume la autoridad al momento de poder determinar si una operación contiene razón de negocios. Además, se llevó a cabo un examen detallado del texto del artículo 5-A con relación al 14-B, para desentrañar el alcance de conceptos centrales como el beneficio fiscal y el beneficio económico razonablemente esperado. El propósito de este capítulo fue determinar hasta qué punto la cláusula antielusión cumple su función legítima de combatir prácticas fiscales abusivas, o si por el contrario, su regulación ambigua y aplicación práctica genera riesgos a la seguridad jurídica de los contribuyentes, anticipando la discusión central de la tesis sobre su legalidad.

Como capítulo final, se recopiló el análisis desarrollado en los apartados anteriores, partiendo de que la fusión, para ser reconocida como tal en sus efectos fiscales y no como los de una enajenación, debe contar con una razón de negocios, señalando que, de presumirse lo contrario, resultaría aplicable el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, el cual parte del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad. Con base en ello, se examinó si la aplicación de dicho precepto puede impactar en el derecho a la seguridad jurídica y en los principios de fundamentación y motivación. En consecuencia, si la falta de una justificación formal del uso de la figura “razón de negocios” al ser un concepto jurídico indeterminado y que no cumple con los parámetros legales aplicables al sistema mexicano, puede convertirse en un factor que actualice una violación ilegítima a los derechos y principios mencionados anteriormente.

Entre los aportes más relevantes de esta investigación se encuentra la aportación a una visión integral sobre cómo la “razón de negocios”, impacta en la validez de las fusiones, y cómo su aplicación a través del artículo 5-A, vinculado al artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación, que la impone como requisito, pudiera tensionar los principios de seguridad jurídica, fundamentación y motivación. Esto, a partir del análisis sustancial de este concepto en diferentes legislaciones internacionales, dando a conocer el razonamiento detrás de por qué, aunque la cláusula antielusión y la noción de razón de negocios se encuentran en muchos otros sistemas legales, en México pudiera ser un atentado a los derechos de los

contribuyentes. Lo anterior, enriqueciendo la noción de limitantes que ofrece el ámbito fiscal, respecto a las facultades discrecionales de la autoridad.

La hipótesis central de este trabajo consistió en que la falta de definición, aunque permitida en su aplicación, al no existir parámetros claros sobre la forma en que debe seguirse, puede ampliar exponencialmente el margen de discrecionalidad de la autoridad fiscal, generando incertidumbre y una posible violación a la seguridad jurídica. Ello se debe a que, si bien los conceptos indeterminados existen en la legislación mexicana y la razón de negocios es una noción utilizada en diferentes ordenamientos jurídicos, en México no resulta sostenible su aplicación en la forma en que se encuentra regulada a la fecha de este estudio. A diferencia de otras legislaciones internacionales, donde sí bien tampoco se ofrece una definición cerrada de esta figura jurídica, sí se establecen parámetros objetivos y subjetivos, e incluso actividades concretas cuya realización o ausencia determinan la existencia de razón de negocios. En México no existe esa delimitación normativa. Dichos parámetros, en los sistemas de *common law* mediante precedentes obligatorios, o en otros países a través de leyes y reglamentos especializados, reducen la incertidumbre y proporcionan tanto a la autoridad criterios específicos para su aplicación, como al contribuyente herramientas de defensa.

La regulación actual de la razón de negocios en México es inestable e insuficiente, siendo necesario implementar algunas de las medidas utilizadas en otros países. La mera indefinición de un concepto no genera per se una violación a los derechos de los contribuyentes; lo que sí lo provoca, es la falta de parámetros para su aplicación, lo cual puede afectar de manera grave al contribuyente al impedirle ejercer una actividad fundamental como el comercio. Aunque el artículo 5-A del CFF no establece expresamente esta limitación, ni contiene una prohibición directa a ejercer el comercio, su aplicación, al ser inconcreta y altamente subjetiva, puede colocar al gobernado en un estado de indefensión, impidiéndole recuperarse económicamente de las determinaciones de la autoridad fiscal, además de generar un temor fundado en el ejercicio de operaciones económicas de gran envergadura, al implicar riesgos significativos para las empresas.

De esta manera, el desarrollo de la investigación permitió confirmar que, si bien la cláusula antielusión persigue fines legítimos, la ausencia de parámetros objetivos y de una justificación formal para su aplicación puede generar que se le faculte a la autoridad a no tener que fundar ni motivar sus actuaciones, constituyendo una violación directa al principio de fundamentación y motivación, y por consiguiente a la seguridad jurídica, lo cual valida el planteamiento inicial que dio origen a este estudio.

Durante la realización de este trabajo descubrí que la figura de “razón de negocios” no solo representa un reto técnico en el ámbito fiscal, sino también un problema de gran trascendencia económica derivado de su aplicación. Al inicio, consideraba que el conflicto radicaba exclusivamente en la indefinición del concepto; sin embargo, conforme avancé en la investigación, advertí que los conceptos jurídicos indeterminados que imponen cargas, aunque son complejos, cumplen un propósito legítimo dentro del sistema. No obstante, dichos conceptos no pueden sostenerse de manera aislada, sino que requieren necesariamente de parámetros que orienten su aplicación, pues solo así es posible garantizar la seguridad jurídica a la que tiene derecho el contribuyente.

Por otro lado, en el plano profesional, este proceso me permitió valorar cómo el derecho fiscal no puede entenderse de manera aislada, sino en constante diálogo con principios constitucionales. Redactar esta tesis me hizo consciente de la importancia de contar con normas claras, precisas y aplicables, pues la indefinición legal y la legislación que puede considerarse insuficiente no solo genera debates académicos, sino que tiene repercusiones reales y significativas en la vida económica de las empresas y en la toma de decisiones jurídicas.

Uno de los principales obstáculos que se enfrentaron en la realización de este trabajo radica en que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, a la fecha, no ha sido aplicado de manera formal por la autoridad fiscal. Ello impidió realizar un análisis de casos concretos que permitiera observar en la práctica cómo opera esta disposición. En consecuencia, el estudio se sustentó principalmente en análisis doctrinales y en pronunciamientos no vinculantes. Además, aunque la figura ha sido objeto de debate, no

existe material formal suficiente que brinde certeza. Aunado a lo anterior, la doctrina especializada presenta criterios profundamente divergentes: cada libro, artículo académico, tesis o estudio aborda el concepto de “razón de negocios” desde perspectivas distintas e incluso opuestas.

Si bien esta diversidad de posturas enriqueció la investigación al ofrecer un panorama amplio, también representó una dificultad, pues reafirma que nada en este tema es del todo claro.

La necesidad de otorgar mayor claridad y certeza a la regulación de la razón de negocios constituye uno de los principales retos a superar. Considero indispensable que, sin llegar a exigir una definición cerrada, se establezcan parámetros adicionales que orienten tanto a la autoridad en su aplicación, como al contribuyente en su defensa. Dichos parámetros deberían contemplar criterios que permitan identificar la existencia de un cambio económico real en la posición del contribuyente, así como factores mínimos que acrediten el propósito empresarial legítimo de la operación. Igualmente, se requiere que se precisen lineamientos claros sobre los medios de prueba y documentación idónea para demostrar la existencia de la razón de negocios. Solo con estos elementos, sería posible disminuir la incertidumbre jurídica que hoy genera la figura, evitando que su aplicación derive en un ejercicio discrecional que restrinja de manera ilegítima los derechos del contribuyente.

Con el desarrollo de esta investigación pude constatar que la figura de la fusión, como mecanismo de reorganización empresarial, se encuentra hoy sujeta a un requisito determinante: “la razón de negocios”. Lejos de ser un concepto meramente técnico, esta exigencia representa un punto de tensión entre la facultad de la autoridad fiscal para combatir la elusión y los derechos de los contribuyentes. Si bien el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación persigue un fin legítimo al facultar a la autoridad para recharacterizar las operaciones, su falta de parámetros claros abre la puerta a escenarios de incertidumbre y posibles violaciones a la seguridad jurídica. Este trabajo permitió identificar cómo la regulación actual sobre la razón de negocios resulta insuficiente en México, evidenciando

avances, vacíos y contradicciones, pero también dejó abiertas nuevas interrogantes que merecen ser exploradas para fortalecer el marco jurídico en esta materia.

¿De qué manera podría el legislador mexicano establecer parámetros objetivos y subjetivos claros para la aplicación de la razón de negocios sin afectar la flexibilidad que caracteriza a este concepto?

¿En caso de que la razón de negocios se definiera de manera expresa en la legislación, y el criterio o jurisprudencia que la interpretara tuviera carácter obligatorio, podría reducirse de forma significativa la discrecionalidad de la autoridad fiscal?

Para poder dar cierre a esta tesis, es relevante mencionar que al inicio de esta investigación no comprendía muchos aspectos fundamentales, entre ellos la “razón de negocios”, creyendo que se trataba únicamente de meros tecnicismos; no obstante, descubrí que cada disposición fiscal tiene sus propias implicaciones, las cuales no solo se encuentran plasmadas en la ley, sino que también generan una repercusión en las empresas, en la economía y sobre todo en las personas que dependen de este tipo de operaciones. Al mismo tiempo, este trabajo me permitió reafirmar que el derecho fiscal, más allá de su complejidad, constituye una herramienta indispensable para garantizar el equilibrio entre los intereses del Estado y los del contribuyente, en la medida en que su correcta aplicación debe orientarse a la protección del interés público y al bienestar de la sociedad en su conjunto.

BIBLIOGRAFÍA

A) DOCTRINA

Apriliasari, Vita. “*Interpretation issue of the principal purpose test*”. Febrero, 2020. Disponible en línea: **Journal Pajak Indonesia. Indonesia Tax Journal**. No. 2, Vol. 3, 2019 <<https://jurnal.pkpnstan.ac.id/index.php/JPI/article/view/734/427>>

Arce Gargolo, Javier. ***Fusión de sociedades mercantiles***. 2ª ed. México. Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal. 2007. Disponible en línea: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3664/2>>

Balanda, Alberto. **Contabilidad de Costos**. Argentina, Editorial Universitaria de Misiones, 2005.

Chávez Alor, Alejandro. “Fusión de sociedades”. Disponible en línea: **Gaceta el Búho No. 34; Pluma dorada**. <<https://www.revistas.unam.mx/index.php/derecho/article/download/55089/48904>>

Cisneros Farías, Germán, López Olvera, Miguel Alejandro, Fernández Ruiz, Jorge. **Control de la Administración Pública**. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007. Disponible en línea: UNAM, Biblioteca Jurídica Virtual <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2396/12.pdf>>

Comisión Federal de Competencia Económica. **Concentraciones**. Disponible en línea: COFECE <<https://www.cofece.mx/conocenos/secretaria-tecnica-2/concentraciones/>>

Dictionary. Thesaurus.com. s.f. LLC. Disponible en línea: <<https://www.dictionary.com/browse/circumvention>>

Ega Futura. *Razón de negocios*. 2025. Disponible en línea: <<https://www.egafutura.com/glosario/beneficio-economico>>

Etimologías de Chile. *Diccionario Etimológico Castellano en línea*. 2025. Disponible en línea: <<https://etimologias.dechile.net/?elusio.n>>

Expediente 1/17-ERF-01-1. Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sala Especializada en Materia de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles. Sentencia de fecha 2 de marzo de 2018. Disponible en línea: <http://transparencia.tfja.gob.mx/cesmdfa/01/cej/1mat_op_der_fisc.pdf>

García Nieto, Manuel y otros. **Trends and Risks in Mergers and Acquisitions: A Review.** Disponible en línea: MDPI <<https://www.mdpi.com/2227-9091/12/9/143>>

Government of Canada. “*General anti-avoidance rule (GAAR)*”. Canada: Enero 09, 2025. Disponible en línea: **Government of Canada** <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/how-combat-tax-evasion-avoidance/general-anti-avoidance-rule.html>>

Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman el segundo y último párrafo del artículo 50.-a del Código Fiscal de la Federación. (México) Senado de la República, LXV Legislatura. Presentada por Carlos Alberto Valenzuela González, 8 de septiembre de 2019. Disponible en línea: <https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/65/1/2021-11-04-1/assets/documentos/Inic_PAN_Sen_Minerva_art_5_CFF.pdf>

Mantilla Molina, Roberto L. **Derecho Mercantil.** México, Porrúa, 1946.

Mazcareñas Pérez-Íñigo, Juan. *Fusiones, adquisiciones y valoraciones de empresas.* 5ª ed. Madrid, España. 2011. Disponible en línea: <https://gc.scalahed.com/recursos/files/r161r/w25558w/D1FZ110_S12_MASCARENA.pdf>

Moya Ortega, Miguel Ángel. *Fusión de Sociedades.* Tesis para optar al grado de Licenciatura. España. s.f. Disponible en línea: <https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/1246/MOYAORTEGAMIGUELÁNGEL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>

Lapaz Ultra, Gastón. “*¿Qué papel juega el test del business purpose fiscal en Uruguay?*”. Septiembre, 2021. Disponible en línea: **TaxLatam.** 2021 <<https://taxlatam.com/noticias/que-papel-juega-el-test-del-business-purpose-fiscal-en-uruguay>>

Licona Vite, Cecilia. **Evasión y elusión fiscales en México. México.** Centro de estudios de derecho e investigaciones parlamentarias. Disponible en línea: <http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/cedip/lxi/esteva_elufis_mex.pdf>

Olmedo Castillo, Javier Eliott. “La efectividad de las cláusulas antiabuso en el Código Fiscal de la Federación”. Abril, 2023. Disponible en línea: **The Anahuac Journal en Scielo**. No. 1, vol. 23, 2023. <https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2683-26902023000100062#B24>

Padilla Sanabria, Lizbeth Xóchitl. “Los conceptos jurídicos indeterminados y la discrecionalidad en los tipos disciplinarios: diferencias y operatividad dogmática jurídica para la imputación de una falta administrativa”. Mayo, 2024. Disponible en línea: **Ciencia Jurídica, Universidad de Guanajuato**. No. 24, 2023 <<https://www.cienciajuridica.ugto.mx/index.php/CJ/article/view/457/596>>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *La economía de opción y cláusula antielusión.* 2020. México. Disponible en línea: PRODECON <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6487/1.pdf>>

Real Academia Española. **Diccionario del Estudiante.** 2019. Disponible en línea: Autor <<https://www.rae.es/diccionario-estudiante/indeterminación>>

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española.** 23ª ed. Disponible en línea: Autor <<https://dle.rae.es/indeterminado#:~:text=2.,adj.,%2C%20desdibujado%2C%20confuso%2C%20indistinto>>

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española.** 23ª ed. Disponible en línea: Autor <<https://www.rae.es/diccionario-estudiante/casu%C3%ADstico>>

Rodríguez Meza, Juan Pablo. **La inconstitucionalidad del artículo 5º-a del código fiscal de la federación a la luz de las garantías de seguridad jurídica y fundamentación y motivación.** México, Tirant Lo Blanch, 2024.

Taxdown. *Elusión fiscal.* Disponible en línea: <<https://taxdown.es/taxductor/elusion-fiscal-definicion-ejemplos/>>

B) LEGISLACIÓN

Anexo 5. Regla General “Anti-abuso”, Artículo 5-A del Código Fiscal Federación. Disponible en línea: <<https://www.amda.mx/wp-content/uploads/2019/12/anexo%205%20circular%2039%20de%202019.pdf>>

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

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Promulgación Feb. 5, 1917/Abril 15, 2025).

Decreto por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo. Poder Ejecutivo (Ciudad de México). Diario Oficial de la Federación Enero 27, 2016. Disponible en línea: Gobernación secretaria de Gobernación. Diario Oficial de la Federación DOF <https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5423663&fecha=27/01/2016#gsc.tab=0>

Ley Federal de Competencia Económica. (P.O. Mayo. 23, 2014/Mayo. 20, 2021).

Ley General de Sociedades Mercantiles (P.O. Agosto 4, 1934/Octubre 20, 2023).

C) JURISPRUDENCIA

Carga de la prueba. su distribución a partir de los principios lógico y ontológico. Tesis Aislada. Amparo directo. Primera Sala SCJN. Clave 1a. CCCXCVI/2014. (SJF: 10ª época, T I, Nov., 2014, p. 706). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2007973>> Registro 2007973.

Causación de las contribuciones. la carga de la prueba de que un acto, hecho o negocio jurídico es artificioso recae en quien hace la afirmación correspondiente. Tesis aislada. Amparo en revisión. Primera sala SCJN. Clave XLVII/2009. (SJF: 9ª época, T XXIX, Abril., 2009, p.577). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/167560>> Registro 167560.

Fundamentación y motivación. el aspecto formal de la garantía y su finalidad se traducen en explicar, justificar, posibilitar la defensa y comunicar la decisión”.

Jurisprudencia. Amparo en revisión. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave I.4o.A. J/43 (SJF: 9ª época, T XXIII, Mayo., 2006, p. 1531). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175082>> Registro 175082.

Fundamentación y motivación. su cumplimiento cuando se trate de actos que no trasciendan, de manera inmediata, la esfera jurídica de los particulares. Jurisprudencia. Controversia Constitucional. Pleno SCJN. Clave P./J. 50/2000. (SJF: 9ª época, T XI, Abril., 2000, p. 813). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/192076>> Registro 192076.

Fusión de sociedades mercantiles. en materia fiscal, surte efectos desde la firma del contrato o convenio respectivo. Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Primera sala SCJN. Clave 1a./J. 91/2013. (SJF: 10ª época, T 1, Nov., 333). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2004913>> Registro: 2004913.

Interpretación conforme. naturaleza y alcances a la luz del principio pro persona. Jurisprudencia. Amparo en revisión. Primera Sala SCJN. 1a./J. 37/2017. (SJF: 10ª época, T I, Mayo., 2017, p. 239). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2014332>> Registro 2014332.

Seguridad jurídica. alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación, previstas en el artículo 16, primer párrafo, de la constitución federal, para asegurar el respeto a dicho derecho humano. Tesis Aislada. Queja. Tribunales Colegiados de Circuito. Clave P./J. 50/2000. (SJF: 10ª época, T III, Feb., 2014, p. 2241). Disponible en línea: SCJN <<https://bj.scjn.gob.mx/documento/tesis/2005777>> Registro 2005777.

D. SENTENCIAS

Acción de Inconstitucionalidad 45/2018. *Pleno Suprema Corte de Justicia de la Nación. Resuelto: 18 de junio de 2020. Ponente: Juan Luis González Alcántara Carrancá.* Disponible en línea: Suprema corte de Justicia de la Nación <https://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/3/2018/19/3_235825_5075_firmado.pdf>

Contradicción de Tesis 452/2011. Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Noviembre, 2013. Expediente de origen: Revisión Fiscal 585/2010. Séptimo Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. Ponente: Olga Sánchez Cordero De García Villegas. Disponible en línea: Suprema corte de Justicia de la Nación <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/24689>>