



"CLÁUSULA ANTIABUSO"

ANTECEDENTES

El pasado 09 de diciembre de 2019 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) lo que se denominó como la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2020.

Como parte de dicha reforma, se realizaron diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, en las que se incluye, la adición del artículo 5-A, que establece la Razón de Negocios, conocida indistintamente como regla general antiabuso, o como "CLAUSULA ANTIABUSO", que tiene por finalidad reducir la elusión fiscal que algunos contribuyentes han realizado para aminorar su carga impositiva.

Dicha disposición entró en vigor a partir del 01 de enero de 2020 y tuvo inspiración en gran medida en la práctica internacional, ya que diferentes países han incluido en su legislación interna esta misma figura.

El objetivo del presente boletín es escudriñar un poco el contenido de la "CLAUSULA ANTIABUSO" en México y evidenciar en la medida de lo posible la dificultad para su aplicación en la práctica cotidiana.

MARCO NORMATIVO

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).
Código Fiscal de la Federación (CFF)

INTRODUCCIÓN

Según la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2020, se contempla que: *"la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria. Bajo estos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas se les aplican reglas distintas en atención a su capacidad contributiva."*

Adicionalmente, es de todos sabido que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica.

Y es en el marco de esta diversidad de situaciones jurídicas o de hecho, en que tiene aplicación la "CLAUSULA ANTIABUSO" contenida en el recién adicionado artículo 5-A, y que en términos coloquiales podría denominarse clausula antielusión fiscal.

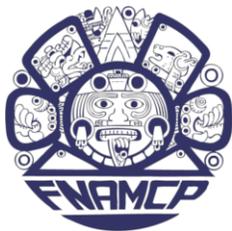
C.P.C., M.I. y Abogado
Oliver Murillo y García
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Vicepresidente
General

C.P.C. Ramón
Macías Reynoso
Vicepresidente
de Calidad

C.P.C. y M. I. Celia
Edith Vélez Gómez
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

"Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista"



ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx



DESARROLLO

De acuerdo con la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2020, entre otras cosas, señaló que *"en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica"*¹, es decir, según la iniciativa los contribuyentes referidos realizan actos jurídicos para eludir la aplicación de normas fiscales y con ello disminuir el pago de tributos.

Por su parte, en la tesis I.4o.A.170 A (10a.), con número de registro 2020335, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se estableció lo que se puede entender como normas antielusión o antiabuso:

"NORMAS ANTELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.

La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad."

En ese sentido, para efectos de intentar desincentivar que aquellos contribuyentes que realicen prácticas tendientes a la elusión fiscal continúen realizándolas, fue adicionado el artículo 5-A al CFF, mismo que a partir del 01 de enero de 2020 entró en vigor.

Es el contenido de dicho artículo, lo que los teóricos denominan "CLAUSULA ANTIABUSO", y en los países en que así se contempla, se incorporan características específicas.

Así las cosas, el artículo 5-A del CFF, establece, en su primer párrafo lo siguiente:

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

Como puede observarse, la disposición citada inicia estableciendo una sanción para aquellos actos jurídicos que cumplan con 2 supuestos:

- 1) carezcan de razón de negocios, y
- 2) generen un beneficio fiscal directo o indirecto.

La sanción aludida consiste, tal y como se señala en el párrafo transcrito, en dar *"los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado"*.

Ahora bien, el concepto de "razón de negocios", ha sido considerado en la tesis VIII-P-1aS-217 emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del 15 de agosto de 2017, misma que al rubro establece:

¹ Gaceta Parlamentaria del Palacio Legislativo de San Lázaro, de fecha domingo 8 de septiembre de 2019.

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.

Legalmente no existe una definición de la expresión razón de negocios, sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en la tesis aislada con número de registro 167560 y tesis 1a. XLVII/2009, estableció que, para probar el *carácter artificioso de una operación*, debe argumentarse, por ejemplo, atendiendo a si:

- 1) la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente;
- 2) **existe una razón de negocios para la realización de la operación;**
- 3) al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien,
- 4) la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control.

Es claro que los ejemplos que señala la Primera Sala de SCJN son de carácter enunciativo, más no limitativo, y que los mismos reflejan la necesidad de la autoridad para fundar y motivar el carácter artificioso de una operación, es decir, los actos jurídicos y de hecho que componen la elusión fiscal del contribuyente, a decir de la autoridad.

Continuando con el contenido del artículo 5-A del CFF, su párrafo segundo establece lo siguiente:

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

La disposición antes citada, contempla la adición de una presunción legal consistente en que la autoridad pueda considerar que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias conocidas durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Esta presunción legal admite prueba en contrario, y para ello otorga los plazos de 15 y 20 días hábiles, según el caso concreto, para que el contribuyente pueda manifestar lo que a su derecho convenga y aportar información y documentación tendiente a desvirtuarla.

Consideramos importante puntualizar que, tal y como lo establece el segundo párrafo del artículo 5-A del CFF, arriba citado, el desconocimiento por parte de la autoridad de los efectos fiscales de los actos que a juicio de dicha autoridad carecen de razón de negocios, no puede realizarse si antes no se da a conocer esta situación al contribuyente en la última acta parcial de la visita domiciliaria, en el oficio de observaciones en la revisión de gabinete o en la resolución provisional de las revisiones electrónicas que realice la autoridad.

Creemos que resulta adecuado que el legislador haya autorizado la intervención de un órgano distinto al que desahoga la facultad de comprobación para evaluar la razón de negocios de la operación a la que el contribuyente le asignó un efecto fiscal, sin embargo cuestionamos que dicho órgano no esté integrado por funcionarios de la PRODECON o de la Secretaría de Economía, siendo esta última la dependencia federal facultada para evaluar los efectos económicos de una actividad productiva.

Por lo anterior, nos permitimos citar el párrafo tercero del artículo 5-A del CFF ya referido:

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

Del análisis al párrafo antes citado, nos surgen las interrogantes siguientes:

1. A la luz de la seguridad jurídica. ¿Es pertinente que el inicio del plazo esté condicionado a una comunicación entre autoridades sin intervención del contribuyente, aun y cuando el ejercicio de esta facultad trasciende en el cómputo del plazo indicado en los artículos 46-A y 53-B del CFF?

2. Tomando como parámetro el principio de legalidad. ¿Resulta válido que el legislador habilite al SAT para que expida las reglas de carácter general que crean y regulan el actuar del órgano colegiado, máxime que la función principal de este órgano trasciende en la reconfiguración de los hechos imponibles materia de fiscalización?

Estos cuestionamientos requieren de un análisis mas profundo bajo una lógica constitucional, que redunden en la formulación de conceptos de violación en un juicio de amparo.

Así mismo, el artículo 5-A del CFF, para mayor ejemplificación establece los casos en que no existe razón de negocios salvo prueba en contrario, siendo estos, los siguientes:

a) *Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.* En este caso, solo se considera el resultado económico con independencia de los actos jurídicos que le dieron origen.

b) *Cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.* En este caso, los actos jurídicos son los que detonan la inexistencia de la razón de negocios.

Ahora bien, los beneficios fiscales para efectos de lo anterior se entienden como ***cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.***

Por su parte, beneficio económico razonablemente esperado se entiende ***cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.***

Por último, como parte de la Reforma Fiscal para 2020, se adicionó en el CFF el Título Sexto, denominado "De la Revelación de los Esquemas Reportables", que contempla los artículos del 197 a 202, obligación que sin duda, resulta relevante para todos los contribuyentes, y que en su caso, servirá de insumo para la programación de actos de fiscalización en los que las autoridades acudan a la "CLAUSULA ANTIABUSO" como mecanismo para contener esquemas agresivos de elusión fiscal.

CONCLUSIÓN

Consideramos que la "CLAUSULA ANTIABUSO" establecida en el artículo 5-A del CFF y que tiene su vigencia a partir del 1 de enero de 2020, debe ser tomada en cuenta para que los contribuyentes revisen a la luz de este ordenamiento las actividades que realizan y en su caso vayan a reportar conforme al Título Sexto del CFF, a fin de identificar si pudieran estar en el supuesto de una falta de razón de negocios, eludiendo una norma tributaria y por tanto, en caso de que ejerzan sus facultades de comprobación las autoridades, poder aportar la información y documentación necesaria para desvirtuar las presunciones legales aquí señaladas.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTA:	C.P.C.Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
VICEPRESIDENTA:	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
SECRETARIO:	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>