

La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión

CUADERNOS INSTITUCIONALES



D.R. © PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja, Alcaldía Benito Juárez
C.P. 03100, México, CDMX.
Teléfonos: (55) 1205-9000, 800 611 0190
www.prodecon.gob.mx

Septiembre 2020

No. de Registro: 03-2020-032412180800-14

La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión

Índice

Introducción	6
La libertad de los contribuyentes para organizar sus negocios	8
1. La autonomía de la voluntad	8
2. La economía de opción	9
A. Concepto	10
B. Clases de economías de opción	11
Los límites a la economía de opción	18
1. Prácticas elusivas	18
A. El abuso a la ley tributaria	19
B. El fraude a la ley	20
2. La evasión fiscal	22
A. La simulación	23
Las cláusulas antielusión en el Derecho Tributario	25
1. Antecedentes de la cláusula antielusión en el mundo	25
2. Cláusulas antielusión	30
A. La cláusula general antielusión	31
B. Las cláusulas antielusión especiales	32
Cláusula antielusión en el derecho fiscal mexicano	35
1. Antecedentes	37
2. Acuerdos Conclusivos de PRODECON relacionados con temas de elusión fiscal	41
3. Cláusula antielusión en México	50
A. Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)	50
B. Discusiones en el Congreso de la Cláusula Antielusión	53
C. Análisis de los artículos 5-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación	59

Servicios que brinda PRODECON	64
Conclusiones	65
Anexo	68
Fuentes de consulta	71

Introducción



A través de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones están sujetos a las mismas reglas de imposición, en atención a su capacidad contributiva; sin embargo, en la actualidad algunos contribuyentes han rebasado los límites de la autonomía de la voluntad realizando actos jurídicos con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable, que otros sujetos que realizan la misma operación económica desencadenando un conflicto de inequidad tributaria.

En este sentido, se analizará el principio de la **autonomía de la voluntad** como pilar fundamental del derecho privado y su aceptación y aplicación en el derecho tributario. De igual manera, se introducirá el estudio del concepto de **Economía de Opción** el cual constituye la manifestación de la autonomía de la voluntad dentro del derecho fiscal.

Posteriormente, se estudiarán los límites a la Economía de Opción, a través del análisis de figuras jurídicas como el **fraude a la ley**, el **abuso del derecho**, el **abuso de las normas jurídicas** y la **simulación**.

Asimismo, se abordarán los antecedentes de las **cláusulas antielusión** a nivel internacional, las que han sido una respuesta a las situaciones de abuso del sistema tributario, y su relación con la acción 6 del Proyecto Erosión de la Base Imponible, así como el Traslado de Beneficios (BEPS, de acuerdo con sus siglas en inglés).

Finalmente, se analizará el panorama general en México previo a la aprobación de la **Cláusula General Antielusión** contenida en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, así como su procedimiento y las características que la diferencian del artículo 69-B del mismo ordenamiento.

La libertad de los contribuyentes para organizar sus negocios



1. La autonomía de la voluntad

El principio de la autonomía de la voluntad “es la potestad que tiene toda persona con plena capacidad de ejercicio, para regular sus derechos y obligaciones mediante el ejercicio de su libre albedrío cuyos efectos jurídicos serán sancionados por el derecho”¹. De esta manera, se entiende que las personas tienen plena libertad para realizar los actos jurídicos que estimen necesarios para la satisfacción de sus intereses, pudiendo determinar el contenido y los efectos de dichos actos.

Este principio, permea tanto el fondo como la forma de los actos jurídicos, ya que las partes pueden estipular las cláusulas que les convengan, siempre que éstas respeten las leyes, el orden público, las buenas costumbres y la seguridad nacional; asimismo, podrán elegir como expresar su voluntad ya sea en forma escrita, verbal o cualquiera otra, salvo que la ley imponga una forma determinada.

En efecto, la autonomía de la voluntad es un principio fundamental del ordenamiento jurídico moderno, pues a través del mismo, las personas pueden organizar y desarrollar sus actividades comerciales, con base en la libertad de elegir entre los distintos modelos, estrategias de negocios y en celebrar o no contratos reconocidos por el ordenamiento jurídico e, incluso, cuentan con la posibilidad de elegir la legislación aplicable a un determinado contrato².



1. Cfr. San Vicente Parada, Aida del Carmen. “El Principio de Autonomía de la Voluntad”. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. TFJA, ver: http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-6.pdf

2. Cfr. Hernández Fraga, Katuska. “El Principio de Autonomía de la Voluntad Contractual Civil. Sus límites y Limitaciones”. Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa. España. Núm. 6. Junio de 2012. p. 37.

La amplitud del principio de la autonomía de la voluntad es tal, que le es aplicable inclusive al derecho tributario, dando origen a la Economía de Opción, en virtud de que en ésta los contribuyentes pueden organizar sus actividades económicas conforme a las alternativas jurídicas que permiten los distintos ordenamientos jurídicos.

Sin embargo, a diferencia de las demás materias en donde se desarrolla dicho principio, en el ámbito fiscal se tiene como contexto la relación jurídico-tributaria, subrayando que la obligación tributaria tiene su origen en la Ley y, por ende, los contribuyentes no pueden modificar la obligación mediante pactos privados³.

2. La Economía de Opción

La figura de la Economía de Opción se le atribuye al jurista español José Larraz, quien en su escrito de 1952 denominado “Metodología Aplicativa del Derecho Tributario”, señaló que: *“si bien dicha figura tiene en común con el fraude a la Ley: el no contrariar la norma, la concordancia entre lo formalizado con la realidad (sin que se dé la simulación) y el procurar un ahorro tributario, en esencia ambas figuras divergen pues la Economía de Opción no atenta al espíritu de la Ley, en tanto que el fraude a la Ley sí”*.

Es decir, Larraz le reconoce a los contribuyentes a través de la Economía de Opción, el derecho que tienen para buscar el ahorro fiscal aplicando literalmente un precepto tributario, siempre y cuando, dicho precepto sea literalmente suficiente y que su actuar resulte de buena fe.

.....
3.Cfr. Hernández Catana, Ivan. “La Cláusula Antiabuso como Técnica de Combate a la Elusión” (Tesis de Maestría). Universidad Panamericana. México. 2016. pp. 81 y 82.

Lo anterior, toda vez que el concepto de Economía de Opción se centra en el hecho de que el ahorro fiscal, por sí mismo no contraviene el espíritu de la ley tributaria pues esta última no impone que el contribuyente deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que se opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean opciones lícitas⁴.

A. Concepto

De acuerdo con lo anterior, el ahorro fiscal en que incurre el contribuyente mediante la Economía de Opción no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni tampoco mediante el abuso del derecho.

Por el contrario, la Economía de Opción implica la aplicación correcta de la norma, o en su caso, valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio⁵.

En ese contexto, podemos definir a la Economía de Opción como la libertad o facultad que tienen los contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria sin incurrir en actividades ilícitas.

Los elementos determinantes para que una Economía de Opción se genere en la práctica, son los siguientes:

- 1 Que exista una posibilidad de elegir entre dos o más alternativas o conductas lícitas, válidas y reales.
- 2 Que dichas alternativas sean económicamente equivalentes en cuanto al resultado.
- 3 Que la opción elegida no pueda explicarse por motivos económicos válidos distintos del fiscal. Solamente el ahorro o menor costo fiscal explica y fundamenta la lógica de la decisión por la opción elegida.

4. Íbidem, p. 30.

5. Cfr. Lalanne, Guillermo A. "Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Perú. Vol. Núm. 44. abril de 2006. pp. 111 y 112.

Así las cosas, cuando en un negocio real existan varios caminos para realizarlo, es decir, dos normas que describan dos tratamientos fiscales diferentes, y uno de ellos traiga como consecuencia el pago de más impuestos que el otro, es erróneo inferir que si el contribuyente elige el camino donde pague menos impuestos, su principal objetivo sea el eludirlos, puesto que la autoridad fiscal no puede impedir que los contribuyentes diseñen operaciones que prevean un tratamiento más beneficioso para sus intereses, siempre que para ello se sirvan de la normatividad vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica de la norma tributaria⁶.

B. Clases de economías de opción

Dentro del desarrollo conceptual y doctrinal de esta figura se pueden diferenciar en su sentido más amplio dos tipos de economías de opción⁷:

a) Explícitas o expresas

Son aquéllas expresamente reguladas en la ley fiscal en sus supuestos y efectos. Es la propia ley tributaria la que las ofrece y posibilita expresamente, ofertando al menos dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, a fin de instrumentar el objetivo práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar.

Como ejemplo de una Economía de Opción en nuestro sistema jurídico, se tienen a las deducciones ciegas que se encuentran previstas en las normas jurídicas y en este sentido, y a decir de Nicolas Rombiola, se observa que al calcular el impuesto sobre la renta (ISR) sobre un arrendamiento, si el contribuyente percibe ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de

6. Cfr. Salas Bernalte, Fernando. "Las Motivaciones Fiscales en los Negocios Jurídicos: Legalidad Tributaria y Control de la Causa Negocial". Revista Digital Facultad de Derecho. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: Núm 3. 2010. p. 45.

7. Íbidem.

un bien inmueble, sin importar si se utiliza para uso habitacional o para uso comercial, éste estará obligado a declarar y pagar el impuesto sobre la renta. El mismo gravamen tiene las particularidades de que pueden aplicarse deducciones comunes o deducciones ciegas para arrendamientos. En este sentido y a fin de poder determinar el ISR, se observa que existen dos formas para conocer el monto a pagar, los cuales se diferencian por la forma en que se aplican las deducciones a los ingresos.

Por un lado se tiene la forma tradicional por medio de la cual se restan los gastos y otros conceptos relacionados al ingreso obtenido para llegar a la base imponible sobre la que se calcula el impuesto. Por otra parte se tiene a la deducción ciega para arrendamiento, que lo que hace es considerar un porcentaje de los ingresos como gastos y no entrar en tanto detalle en las deducciones⁸.

A continuación, se pueden observar las opciones de deducciones sobre el arrendamiento:

Opción de deducciones comunes:

- El Impuesto Predial.
- Los gastos de mantenimiento y de consumo de agua.
- Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.
- Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como las cuotas al IMSS e INFONAVIT.
- El importe de las primas de seguros que amparan los bienes respectivos.
- Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

.....

8. Rombiola, Nicolás. Deducción Ciega para Arrendamiento. Los Impuestos. Financiar Red. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://losimpuestos.com.mx/deducccion-ciega-para-arrendamiento/>

Opción de deducciones ciegas:

- El Impuesto Predial.
- Deducción del 35% de los ingresos brutos por rentas sin comprobación alguna (deducción ciega).

El sustento de las deducciones ciegas en el caso del arrendamiento se fundamenta de lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁹ que refiere lo siguiente:

Artículo 115. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando obtenga el comprobante fiscal correspondiente. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 134 de esta Ley.

IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a esta Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.

.....
9. Ley del Impuesto sobre la Renta. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

b) Implícitas o tácitas

Son aquellas conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas en la ley tributaria y que se provocan, suscitan o plantean por una decisión o planificación lícita del contribuyente, siempre que el acto o negocio que éste realiza no resulte en fraude de Ley, ni implique una simulación según los criterios del derecho privado.

Como ejemplo de una Economía de Opción implícita a fin de lograr ahorros fiscales, se puede citar a las personas morales denominadas Sociedades por Acciones Simplificadas.

La Sociedad por Acciones Simplificadas (S.A.S.), atendiendo a lo que se prevé en el artículo 260 de la Ley General de Sociedades Mercantiles¹⁰, se refiere a lo siguiente:

Artículo 260.- La sociedad por acciones simplificada es aquella que se constituye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones

.....
10. Ley General de Sociedades Mercantiles. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140618.pdf

representadas en acciones. En ningún caso las personas físicas podrán ser simultáneamente accionistas de otro tipo de sociedad mercantil a que se refieren las fracciones I a VII, del artículo 1o. de esta Ley, si su participación en dichas sociedades mercantiles les permite tener el control de la sociedad o de su administración, en términos del artículo 2, fracción III de la Ley del Mercado de Valores.

Los ingresos totales anuales de una sociedad por acciones simplificada no podrá rebasar de 5 millones de pesos. En caso de rebasar el monto respectivo, la sociedad por acciones simplificada deberá transformarse en otro régimen societario contemplado en esta Ley, en los términos en que se establezca en las reglas señaladas en el artículo 263 de la misma. El monto establecido en este párrafo se actualizará anualmente el primero de enero de cada año, considerando el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquel por el que se efectúa la actualización, misma que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Economía publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año.

En caso que los accionistas no lleven a cabo la transformación de la sociedad a que se refiere el párrafo anterior responderán frente a terceros, subsidiaria, solidaria e ilimitadamente, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad en que hubieren incurrido.

Atendiendo a lo señalado con antelación, se indica que algunas de las características de las Sociedades por Acciones Simplificadas, son:

- Se constituyen ya sea con una o varias personas físicas.
- Su creación se efectúa a partir de un sistema en línea vía internet, establecido por la Secretaría de Economía, autoridad que supervisará a las mismas.
- La responsabilidad de los accionistas queda limitada por el monto de sus aportaciones.
- No se requiere que aporten utilidades para el fondo de reserva.
- Deberán calificar como micros y pequeñas empresas, por lo que se tomarán como referencia sus ingresos anuales que no podrán rebasar de los \$5,165,500.00 (MXN).
- No se encuentran sujetas al requisito de escritura pública o a cualquier otra formalidad.
- En cualquier momento pueden transformarse en otro régimen societario.
- Las utilidades se distribuirán en proporción a las aportaciones.
- Se establecen obligaciones de transparencia que deben cumplirse acorde con lo establecido en el Sistema Electrónico de Publicaciones Empresariales.

Entre las facilidades fiscales implícitas que se pueden considerar para este tipo de sociedades, se tienen:

- Implica un esquema para facilitar la apertura de empresas.
- Se trata de un modelo de política pública integral dirigido a las PyMEs.
- Ahorro económico para la constitución de las empresas, pues no se requiere de un fedatario público para su constitución.
- Costo más accesible para su operación y funcionamiento.
- No requieren capital mínimo.
- Las utilidades se distribuirán en proporción a las acciones de cada accionista.
- Al existir responsabilidad limitada de los accionistas, se deja a salvo el patrimonio familiar y personal.

- Una Sociedad por Acciones Simplificada que hubiese sido inscrita a partir del 04 de mayo de 2017, se considera que a partir de su inscripción ha optado por utilizar el esquema de tributación conforme a flujo de efectivo.
- Por medio del esquema de flujo de efectivo, se permite pagar el impuesto sobre la renta acumulando únicamente los ingresos y disminuyendo las deducciones efectivamente realizadas en el periodo de que se trate.
- Se libera a estas empresas de presentar la Declaración de Información de Operaciones con Terceros y se puede utilizar la herramienta tecnológica Mi Contabilidad, con la cual se facilita el cálculo y presentación de las declaraciones de impuestos.

De lo expuesto, podemos advertir que la Economía de Opción, si bien puede ser planteada directamente en la norma, por aquellas situaciones en que la Ley propone dos fórmulas tributarias distintas; también lo es que, abarca aquellas alternativas o posibilidades no explícitamente definidas en la ley y que muchas veces traen como consecuencia las llamadas “economías de opción indeseables”¹¹.

.....
11. Cfr. Hernández Catana, Ivan, op. cit, p. 30.

Los límites a la economía de opción

Como se dijo en el capítulo anterior, la economía de opción emana directamente de los principios de la autonomía de la voluntad y de la libertad de contratación, circunstancias que deben respetarse por parte de las administraciones tributarias; sin embargo, estos derechos y libertades no son absolutos, pues sus límites los constituyen las prácticas elusivas o evasivas que pueden llegar a realizar los contribuyentes, como:

- a) La simulación.
- b) El abuso a la ley tributaria.
- c) El abuso de las formas jurídicas.
- d) El fraude a la Ley.

Dichas prácticas perniciosas no deben ser permitidas y son motivo de preocupación para los gobiernos, al ser contrarias a la equidad fiscal, puesto que tienen graves efectos presupuestarios y repercuten en la existencia de una competencia internacional ilícita¹². Por lo anterior, es necesario entrar al estudio de cada una de ellas.

1. Prácticas elusivas

Se definen como los comportamientos del sujeto pasivo (obligado tributario) consistentes en evitar el presupuesto de cualquier obligación fiscal o en alcanzar la disminución de la carga tributaria, a través de un medio anómalo jurídico o no, que sin violar directamente la ley quebranta los valores o principios del sistema tributario¹³.

12. Cfr. Comentario al artículo 1 párrafo 9.5, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OECD, 2010, p. 62.

13. Cfr. Primera conclusión de la Resolución “La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla” de la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en la Isla Margarita de Venezuela en el 2008.

Así, las prácticas elusivas toman entonces un camino alternativo a la Ley, incorporando estructuras diversas y complejas sólo con el fin de no incurrir en la hipótesis normativa gravada. Es por lo que se señala que en la elusión no se viola estrictamente la Ley, pero sí su espíritu.

Para poder entender las prácticas elusivas, habrá que ver más allá de su estructura y conocer el trasfondo¹⁴, es decir, tanto la parte objetiva de haber obtenido una ventaja tributaria, así como la parte subjetiva de tener un propósito de diseñar un esquema para burlar la Ley.

Finalmente resulta importante señalar que de conformidad con las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en la Isla Margarita de Venezuela en el 2008, se estableció que: las prácticas elusivas constituyen un comportamiento lícito no sancionable penalmente, no obstante, se señaló que corresponde a la Ley establecer los medios para evitar dichas prácticas y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

A. El abuso a la ley tributaria

Puede definirse como el uso de un derecho para un fin que es contrario de aquél señalado por el legislador y en derecho tributario se utiliza con el objetivo de proteger los intereses del Estado frente al abuso de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes¹⁵.

Es así como el abuso del derecho es un acto que tiene siempre su origen en el ejercicio de un derecho que afecta un interés existencial que no se encuentra normativamente protegido por el ordenamiento jurídico¹⁶, ya que, si bien en su origen parece

14. Gamarra Acevedo, Carmen Rosa, Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación, Universidad de Lima, Perú, 2018, p. 66.

15. Cfr. Hernández Catana, Ivan, op. cit., p. 26.

16. Íbidem, pp. 58 y 59.

ser congruente con la norma de derecho, en esencia quebranta el espíritu y el propósito de los derechos ejercidos, de tal manera que su actualización deja de ser válida y legítima.

Por otro lado, existe el abuso de formas jurídicas que, si bien el problema no está en dichas formas, sí se encuentra en el mal uso que el contribuyente realiza con éstas para obtener un fin económico distinto al que el derecho le otorga como objetivo típico. El quiebre radica en que, no obstante que el objetivo de dichas figuras en el orden privado sea lícito, en el orden tributario no ocurre lo mismo, pues su aplicación produce un resultado antijurídico como es el no pago de un tributo debido¹⁷.

B. El fraude a la Ley

El fraude a la Ley en materia fiscal es una conducta que produce un resultado contrario al ordenamiento jurídico, sin embargo, esta conducta no resulta punible, puesto que se encuentra amparada al tenor literal de una norma llamada norma de cobertura. En consideración de Guillermo A. Lalanne, la figura del fraude a la Ley supone que se efectúan unos hechos o actos con los que se alcanzan resultados que normalmente habrían de ser obtenidos de otra manera, pero no existe discrepancia alguna entre las voluntades aparente y real, puesto que las partes quieren realmente lo que hacen y no algo diferente, sucediendo, sin embargo, que a través de sus actos llegan las mismas a unos resultados para lo que el ordenamiento jurídico prevé otros cauces distintos. Lo anterior significa que en el fraude a la Ley no se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho distinto que trae aparejada una real disminución de la obligación tributaria¹⁸.

.....

17. Cfr. Ochoa León, Martha, "Elusión o evasión fiscal", Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, vol. 3, núm. 5, enero-junio 2014, p. 22.

18. Lalanne, Guillermo A. "Economía de Opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario". Instituto Peruano de Derecho Tributario. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev44_GAL.pdf. p. 123.

El fraude a la Ley en materia tributaria presenta ciertas características que la doctrina especializada ha puesto de relieve. La principal es, como se dijo, la existencia de dos normas: la norma defraudada y la norma de cobertura a la cual recurre el contribuyente a la hora de evitar el nacimiento de la obligación tributaria. Implica, por lo tanto, la realización de un determinado acto o negocio que se oculta bajo la apariencia de un hecho imponible diferente al que le correspondería según su naturaleza, siéndole de aplicación, como consecuencia de ello, otra norma distinta (norma de cobertura), consiguiendo así un menor gravamen de los que hubiera resultado por medio de la aplicación de la norma defraudada.

En consideración de Edgardo Adrián Martínez Gastélum, en el derecho mexicano, respecto al fraude a la ley tributaria, la autoridad fiscal alega que tiene la facultad de recharacterizar operaciones (como si se tratase de un fraude a la Ley) basándose en el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual resulta ser falso¹⁹.

Esta figura consiste en llevar a cabo ciertos actos existentes irreales y, no obstante que son lícitos, en sí –esto es aisladamente– los mismos permiten como resultado de su combinación burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y a su fin.

En definitiva, el fraude a la ley en materia tributaria es la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos donde pueden o no estar gravados, o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales.

.....

19. Martínez Gastélum, Edgardo Adrián. "La legalidad de la facultad de recharacterización de operaciones que utiliza en la actualidad el SAT y la constitucionalidad del artículo 177 de la LISR en que se sustenta". (Primera Parte). Colegio de Contadores Públicos de México (IMCP). Thomson Reuters. Enero de 2018. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/la-legalidad-de-la-facultad.pdf>. p.113

De manera simple, la noción de fraude a la ley tributaria no es más que una forma de eludir el pago de impuestos, pero moviéndose en el ámbito de la legalidad.

En este contexto, a juicio de Rafael Martínez Cohen, el fraude a la Ley se refiere a lo siguiente²⁰:

1. Hay fraude a la Ley cuando se generan actos reales (no simulados), voluntarios y no existe necesariamente una intención fraudulenta.
2. Se crea de hecho una situación aparentemente lícita y apegada a la ley, tomada ésta en su literalidad.
3. Sin embargo, se presenta el efecto de violar el espíritu de la Ley, pudiendo infringir el contexto, o bien, normas determinadas.

2. La evasión fiscal

La evasión, por otro lado, es una figura ilegal. Es un delito tributario en el que directamente el contribuyente evita el pago del tributo habiendo incurrido en la hipótesis de incidencia²¹.

Esta conducta consiste en engañar o inducir al error a la autoridad fiscal, con el fin de evitar de forma fraudulenta el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, o en algunos casos a simular absolutamente operaciones con el objetivo de obtener devoluciones indebidas.

En definitiva, a diferencia de la elusión fiscal en la cual el pagador de impuestos evita a la vista de la autoridad fiscal que nazca la obligación tributaria, en la evasión dicha obligación ya

.....
20. Martínez Cohen, Rafael. "El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario Chileno". Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. XXIX (Valparaíso). 2º Semestre de 2007. p. 363.

21. Gamarra Acevedo, Carmen Rosa, op. cit., p. 68.

nació, no obstante, el contribuyente vulnera de manera directa la ley pues a través del fraude fiscal o engaño se proporciona falsa información a las autoridades fiscales, mismas que se persiguen por la administración tributaria y que pueden dar lugar a infracciones y delitos tributarios²².

Una de las figuras más utilizadas para la evasión fiscal es la simulación.

A. La simulación

La figura de la simulación es otro de los límites a la Economía de Opción y consiste en la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o bien que es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo²³.

Ahora bien, lo que caracteriza a la simulación es que debe ser obra de ambas partes y tiene por objeto engañar a un tercero, que en el caso de la simulación tributaria, lo constituye la autoridad fiscal.

Doctrinariamente se distingue a la simulación entre absoluta y relativa, según sean las intenciones ocultas detrás del negocio jurídico, en ese sentido:

- **Es absoluta.** Cuando las partes contratantes voluntariamente aparentan realizar un acto jurídico que nunca se celebra, induciendo a través del ocultamiento de la verdad a terceros para que crean que dicho acto sí fue celebrado.

22. Cfr. Angüita Oyarzun, Christian, op. cit., pp. 32 y 33.

23. Cfr. Ferrara, Francisco. "La Simulación de los Negocios Jurídicos". Revista de Derecho Privado. España. 1960. pp. 43 y 56. Citado por Eduardo Nino Tejeda. "La Simulación". Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso. XIV. Chile. (1991-1992). p. 74.

- **Es relativa.** Cuando existen dos actos jurídicos diversos, el simulado, ficticio o aparente y el acto oculto, sincero, real o disimulado, que es el que verdaderamente las partes han querido celebrar y destinado a quedar en secreto.

Como se advierte de lo anterior, en el negocio simulado existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada²⁴.

Tradicionalmente, la simulación relativa se encuentra sancionada por las normas antielusivas, donde el elemento esencial será la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, es decir, el contenido real del negocio²⁵.

Por su parte, la simulación absoluta normalmente ha sido tratada por el derecho tributario dentro de la evasión tributaria, es decir, como constitutiva de delito por requerir un grado probatorio mayor por parte de la administración²⁶.

.....
24. Cfr. Angüita Oyarzun. Christian. Op. cit. p. 31.

25. Cfr. Aguallo Avilés, Ángel y Pérez Royo. Fernando, "Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria". Pamplona. España. 1996. p. 71, citado en Angüita Oyarzun, Christian. Op. cit. p. 31.

26. Íbidem. p. 32.

Las cláusulas antielusión en el Derecho Tributario



1. Antecedentes de la cláusula antielusión en el mundo

Las cláusulas antielusión existen desde hace más de cien años, se sabe que la primera de ellas fue establecida en Nueva Zelanda en el año de 1878 y fue modificada en 1891²⁷.

Uno de los Estados pioneros en establecer las bases de las actuales cláusulas antielusión dentro de su ordenamiento jurídico fue Alemania²⁸, algunas de sus normas y postulados más representativos en la materia son:

- **Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919.** A través de ésta se creó la interpretación económica, que consistía en analizar a la par el objeto y el fin económico de la transacción.
- **Ley de Adaptación Impositiva Alemana de 1934.** En esta norma se dispone que para la interpretación de las leyes fiscales debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y el significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales.
- **Tribunal Financiero de Reich en 1937.** En una sentencia se sentó como precedente que en el derecho tributario no siempre es decisiva la forma jurídica elegida por los contribuyentes, sino más bien la real situación económica del hecho, por lo cual debe tomarse en cuenta la opinión y la importancia de la colectividad.



27. Gamarra Acevedo, Carmen Rosa, op. cit., p. 94.

28. Íbidem, pp.94 y 95.

- **Reforma de la Ordenanza de 1977.** Suprime la ordenanza de 1919, sin embargo, dentro del ordenamiento alemán se sigue usando el método de interpretación económica, asimismo se faculta a la Administración para desconocer los actos simulados y gravar los disimulados.

La evolución de la cláusula siguió por países como Italia, donde destacan los textos de los tratadistas Vannoni y Benvenuto Grizioti, al ser éstos quienes incluyeron el método de interpretación funcional.

Parte del desarrollo de la cláusula se da en Francia con el tratadista Luis Trotabas y sigue por otros países de Europa hasta llegar a Latinoamérica con el tratadista argentino Dino Jarach, quien aportó en su libro “El Hecho Imponible”²⁹ la teoría general del derecho tributario sustantivo.

Como resultado de los estudios de Dino Jarach se conoció el principio de realidad económica, mismo que fue incorporado a la Ley Argentina 11.683 en el año de 1946, siendo ésta la primera norma antielusiva en Latinoamérica³⁰.

En efecto, además de los países mencionados en párrafos anteriores, muchos más Estados han incorporado a su derecho interno normas o cláusulas antielusivas tendentes a erradicar aquellas prácticas abusivas realizadas al amparo de formas jurídicas permitidas³¹, es decir, a través de vehículos revestidos de legalidad, pero generando como consecuencia un fin no querido por el legislador.

No obstante, dichos esfuerzos no han sido suficientes, pues el desarrollo sustancial de la integración de las economías y los

29. Idem.

30. Angüita Oyarzun, Christian, op. cit., p.95.

31. Hernández Catana, Ivan. Op. cit. p. 61.

mercados en los últimos años ha dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la elusión tributaria internacional, situación que tiene en jaque al sistema fiscal internacional.

Ante tal panorama, los líderes del G20 y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han reconocido y puesto en evidencia los desafíos que enfrenta el derecho tributario internacional, principalmente en lo que se refiere a la elusión tributaria, a través de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)³².

Con el Proyecto BEPS se ha impulsado el diseño, creación e implementación de nuevas normas que permiten restablecer la confianza de los ciudadanos en sus sistemas tributarios, asegurando que los beneficios queden gravados en el lugar donde se desarrollan las actividades económicas y se añade el valor.

Este proyecto incluye intentos de elaborar y codificar normas antielusión en el derecho tributario internacional. Y por añadidura, se ha desencadenado toda una serie de acciones que exigen su desarrollo en el plano internacional.

En efecto, parte de los temas más importantes dentro de las agendas políticas del mundo contemporáneo versan sobre los problemas de la fiscalidad internacional, creando como mecanismo protector a las cláusulas antielusivas en el derecho tributario internacional, las cuales son incorporadas generalmente en los convenios de doble tributación.

Dichas cláusulas las define Delgado Pacheco como *“aquellas normas domésticas o convenidas que, basadas en la técnica propia*

.....
32. Cfr. “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. Nota explicativa. OCDE. 2015. pp. 15 a 20.

de las normas antielusión, tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquéllos”³³.

Una de las acciones a destacar en el Proyecto BEPS que tiene vínculo con nuestra investigación es la Acción 6³⁴, enfocada en evitar el abuso de los convenios tributarios y, en especial, el *treaty shopping* (captación de convenios)³⁵.

La propuesta consiste en incorporar a los convenios de doble tributación una norma general antielusión basada en la necesidad de analizar los propósitos principales de la operación o acuerdo “*Principal Purpose Test*” (PPT) para determinar si se está abusando o no de un convenio.

De acuerdo con Alejandro Becerra Fernández, en términos generales, pueden existir cláusulas generales antiabuso no sólo en el texto mismo de los tratados fiscales sino también en la legislación doméstica de cada país y en los tribunales competentes. Cada caso y legislación se tiene que evaluar conforme al sistema judicial imperante en cada uno de los países estudiados. Prueba de lo anterior se ve claramente reflejado en el trabajo desarrollado bajo la iniciativa Erosión Fiscal y Transferencia de Utilidades, también conocida como Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Al amparo de esta iniciativa se ha intentado recabar la mayor información posible sobre las estrategias que las empresas multinacionales han encontrado para acceder a

.....
33. Delgado Pacheco, D. Abelardo. “Las Normas Generales Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea” (Tesis doctoral). Universidad Autónoma de Madrid, España. 2017, p. 99.

34. OCDE, Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE, París, 2016.

35. Son las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado.

los beneficios de los tratados, que no es del agrado común de las administraciones fiscales y que han decidido llamar a dichas estrategias con el adjetivo calificativo de “abusivas”³⁶.

Adicionalmente, la OCDE reconoce que la incorporación de estas normas en los convenios tributarios no es suficiente para hacer frente a las estrategias de elusión fiscal ejecutadas a nivel internacional, por lo cual sugiere a los Estados crear normas antielusión especiales en sus ordenamientos internos, basadas en las estrategias de otras de las acciones del Proyecto BEPS, como son:

- a) Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- b) Acción 3. Reforzar la normativa para regular a las empresas extranjeras controladas.
- c) Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducción en el interés y otros pagos financieros.
- d) Las Acciones 8, 9 y 10. Asegurar que los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor³⁷.

Como se advierte de lo señalado en este apartado, la evolución en el plano internacional ha dado una enorme trascendencia al debate sobre la necesidad de incorporar a los ordenamientos tributarios, tanto del derecho interno así como del derecho internacional, un verdadero principio antielusión plasmado ya sea en normas generales o especiales, todo ello en el marco de una nueva realidad social en la cual la percepción de este fenómeno constituye un problema que trasciende incluso en lo político.

.....

36. Becerra Fernández, Alejandro J. “Limitación de beneficios de los tratados”. Introducción a la Fiscalidad Internacional. (Compilación de autores). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. PROMOTORSE. Primera edición. México. 2016. pp. 325-326.

37. Íbidem. p. 84.

2. Cláusulas antielusión

No obstante que la mayoría de los contribuyentes cumplen oportunamente y de buena fe con sus obligaciones tributarias, existen casos en que ello no ocurre, por lo que las legislaciones tributarias han decidido coartar dicho incumplimiento mediante la creación de cláusulas antielusivas. Su principal objetivo es prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir su cumplimiento tributario.

El tratadista García Novoa define a las cláusulas antielusión como *“estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir”*³⁸.

Los elementos³⁹ que las legislaciones tributarias toman en cuenta para determinar si se están buscando únicamente ventajas fiscales indebidas son:

La forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica, no es la adecuada.

Su única finalidad, o la principal, consiste en reducir la carga tributaria.

No hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique el uso de dicha figura jurídica.

Las cláusulas antielusión pueden clasificarse, según el grado de detalle con que aparecen formulando su presupuesto de hecho, en generales o especiales⁴⁰.

38. García Novoa, César, “Elusión y Evasión Internacional”; Congreso internacional de Derecho Tributario, Panamá del 6 al 8 de junio de 2012, p. 5.

39. Ibidem, p. 32.

40. EY Abogados. “Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica”. España. Fundación Impuestos y Competitividad. 2015. p. 18.

A. La cláusula general antielusión

Las cláusulas generales antielusión son normas abstractas con un presupuesto de hecho amplio, al cual se ligan consecuencias jurídicas que radican en otorgarle a las autoridades fiscales una serie de potestades, consistentes en desconocer o reclasificar el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, o para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir y exigir un tributo prescindiendo de actuaciones simuladas, innecesarias o generadas con el fin de disminuir la carga tributaria, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta⁴¹.

Este tipo de cláusulas no son generales sólo por tener destinatarios indefinidos, sino porque la materialidad de su hipótesis normativa está dirigida a reglamentar aquellos casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas.

Algunos de los elementos más comunes de las diversas cláusulas generales antielusivas vigentes en las legislaciones⁴² son que:

- Recogen el concepto jurisprudencial sobre abuso o elusión.
- Reunen las transacciones u operaciones que, cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria, generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.
- Definen qué constituye una planificación o negocio artificioso.
- Crean un examen (test) de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.

41. Delgado Pacheco, D. Abelardo, op. cit., p. 8.

42. EY Abogados, op. cit., p. 27.

- Implementan un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.
- Definen las sanciones tributarias que pueden imponerse.
- Crean un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente pague la deuda tributaria y la sanción fijada por la autoridad fiscal competente.

Aunado a lo anterior, las diversas legislaturas han desarrollado, entre otros, dos mecanismos para que la cláusula general antielusión sea aplicada de manera adecuada y eficiente.

El primero de ellos consiste en que un panel de expertos, integrado por representantes de la administración tributaria, profesionales con conocimientos comerciales con vasta experiencia y profesionales tributarios independientes, analicen, aprecien y apliquen, tanto los hechos del caso concreto, así como su adecuación a la cláusula.

Por su parte, el segundo es un mecanismo específico de “*clearance mechanism*”⁴³ o de consulta “*ruling*” que permite a un contribuyente obtener una respuesta vinculante de la administración tributaria, respecto de si una determinada operación queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de una cláusula general antielusión.

B. Las cláusulas antielusión especiales

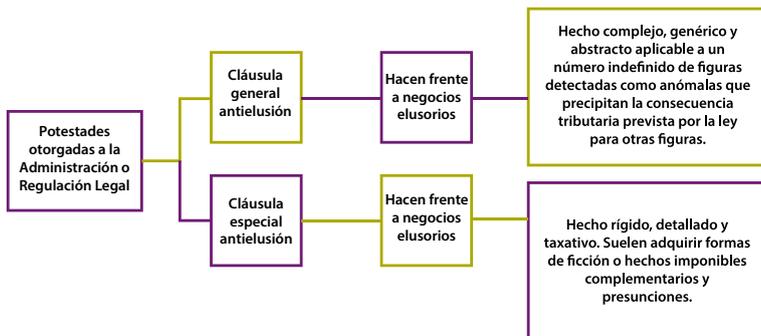
Este tipo de cláusulas presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo, suelen adquirir, preferentemente, la forma de ficciones o de los llamados “hechos imponderables complementarios”, y también de presunciones legales⁴⁴.

43. *Ibidem*, p. 30.

44. Anguita Oyarzún, Christian, *op. cit.*, p. 28.

En efecto, las cláusulas antielusión especiales no pretenden desarrollar actuaciones específicas de combate de la elusión, sino que buscan que se aplique lisa y llanamente la norma reguladora del hecho imponible del tributo, pues su finalidad es preventiva o de corrección, es decir, al amparo del principio de legalidad buscan tipificar los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, llenando las lagunas y corrigiendo las imperfecciones que permitían eludir tributos. Una cláusula especial bastante común que se ha incorporado en las legislaciones nacionales e internacionales es la relacionada con la regulación de los precios de transferencia.

Con respecto a la técnica legislativa empleada, García Novoa señala que, a diferencia de las cláusulas generales, las cláusulas especiales no suelen incluirse en normas codificadoras, sino en las leyes específicas de regulación de los distintos tributos, pues la aplicación de una cláusula general supone el recurso a una potestad genérica en manos de la administración tributaria, pero cuando se utiliza una cláusula especial para actuar contra un concreto supuesto descrito en la norma específica reguladora del tributo, lo que se está haciendo es, simplemente, aplicar esa norma específica⁴⁵.



45. García Novoa, César, op. cit., p. 8.

Como se advierte, tanto las cláusulas antielusivas generales como las especiales enfrentan los “negocios elusorios”, no obstante, su diferencia radica en el presupuesto al cual se ajustan, pues en el caso de las generales hablamos de un hecho genérico y abstracto, mientras que en el caso de las especiales de un hecho concreto y taxativo.

Cláusula antielusión en el derecho fiscal mexicano

Resulta importante tener en cuenta que México es uno de los muchos países que mantienen un bajo nivel de ingresos tributarios. La causa de este fenómeno es la evasión fiscal que provoca distorsiones significativas en la asignación de los recursos dentro del sistema económico, ello ya que la evasión hace que la carga impositiva se distribuya únicamente entre quienes cumplen con las obligaciones tributarias, beneficiando a los evasores.

Algunos argumentos para justificar la evasión en México son:

- a) La corrupción.
- b) La discriminación.
- c) El mal uso de los fondos públicos.
- d) Las lagunas en la ley.

En opinión del Doctor José Manuel Miranda de Santiago, en México la evasión es principalmente el resultado del costo relativo que representa cumplir, con respecto al costo de incumplir en el caso de personas físicas y pequeñas empresas. En los estudios anteriores a 2010 se señalaba que un determinante significativo de la evasión en México se sustentaba en el costo relativo que representaba el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En consideración del autor de referencia, sigue existiendo la percepción de que la probabilidad de ser fiscalizado es baja, sobre todo para los pequeños negocios y las personas físicas, de tal manera que para los contribuyentes resulta más caro cumplir con sus obligaciones.

Sin embargo, desde el año 2017 la situación cambió, pues actualmente la plataforma del Servicio de Administración Tributaria (SAT) agrupa la información de los empleadores respecto a sus ingresos y retenciones, así como sus deducciones personales e incluso la forma en que fueron pagadas, de tal suerte que los contribuyentes sólo tienen que confirmar sus datos y enviar sus declaraciones. Esto significa una mayor facilidad para su cumplimiento y abate el costo de contratar a un especialista, para el caso de personas que perciban ingresos por salarios, que en su mayoría son los contribuyentes “cautivos” de siempre y que representan el grueso de la recaudación nacional.

La evasión fiscal tiene un importante componente relacionado con la capacidad del fisco para detectar y sancionar una conducta omisiva relacionada con el cumplimiento de la obligación tributaria. A fin de disuadir al contribuyente de incurrir en prácticas de evasión fiscal, el SAT requiere de un sistema amplio y confiable de información, que le proporcione los elementos suficientes para conocer con precisión la composición del padrón de contribuyentes, las actividades que éstos realizan, su nivel de ingresos y las posibles irregularidades u omisiones en las que puedan incurrir.

Pese a esta problemática, la legislación mexicana no define ni distingue lo que se debe entender por evasión y elusión fiscal, términos que se usan de una manera indistinta.

En este escenario, se puede percatar que los conceptos de “evasión y elusión fiscal” son empleados en la legislación mexicana, pero no son definidos explícitamente. Sin embargo, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece con toda claridad el delito de “defraudación fiscal” (término que surge en 1989), al señalar que comete dicho delito quien,

mediante engaños o errores, omite de manera total o parcial el pago de alguna contribución, comprendiendo indistintamente los pagos provisionales o definitivos, así como los ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita u obtenga beneficios que no le corresponden, en detrimento del fisco federal. Por tal motivo, si se compara exclusivamente para efectos de la legislación mexicana, a la evasión o elusión fiscal con el delito de defraudación fiscal, se entenderá que dichos términos no son sinónimos, como lo establecen las Acciones BEPS, connotación que les daría a tales términos un alcance muy distinto⁴⁶.

De conformidad con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones están sujetos a las mismas reglas de imposición, en atención a su capacidad contributiva.

Por tal razón, las autoridades en México han intentado a lo largo de los años crear mecanismos que no permitan la realización de actos que en apariencia cumplen con los requisitos de legalidad, pero que en sustancia sean contrarios al derecho, pues es una función esencial del derecho tributario prevenir los comportamientos elusivos de la norma tributaria.

1. Antecedentes

El primer intento de integrar una cláusula general antielusión a la legislación fiscal mexicana fue en 2005, cuando el expresidente Vicente Fox Quesada propuso en su iniciativa de reforma fiscal del 5 de septiembre de ese año, incorporar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación el principio de “preeminencia del fondo sobre la forma”.

46. Cfr. Miranda de Santiago, José Manuel. “La Hermenéutica Analógica en el Plan BEPS y la Fiscalidad Internacional”. Primera edición. Juris. Thomson Reuters. México. 2019. pp. 179-187.

Dentro de la exposición de motivos de la iniciativa, se argumentó que la integración de dicho principio obedecía a la necesidad de lograr que las disposiciones del derecho fiscal se apliquen atendiendo al fondo, y con ello evitar que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de las normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuando el efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.

En el mismo sentido, el 8 de septiembre de 2013, el expresidente Enrique Peña Nieto propuso en su iniciativa de reforma fiscal, incorporar al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dos párrafos que integrarían una norma antielusión, pero esta vez lo que se pretendía era perfeccionar la facultad de la autoridad fiscal de aplicar de manera estricta la ley, cuidando tanto el aspecto formal, como el material o sustantivo.

Ambos intentos para introducir a la legislación doméstica una cláusula general antielusión no encontraron el impulso suficiente para ser aprobadas, bajo el argumento principal de no otorgar la suficiente seguridad jurídica a los contribuyentes.

Ahora bien, por cuanto hace a la postura de los tribunales ante la cláusula antielusión, se advierte que la doctrina que se desarrolló en ellos fue la de “preeminencia del fondo sobre la forma”.

Del análisis a la tesis I 4o.A.703 A de rubro “Interpretación de normas tributarias. Debe atenderse incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por aquéllas, más allá de expresiones literales o enunciados formales, no sólo al establecer cuáles son los supuestos gravados, sino también al fijar límites excepcionales al hecho imponible”, del Cuarto

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del Poder Judicial de la Federación, se desprende que, aun y cuando las normas tributarias deban aplicarse de manera estricta, su interpretación debe atender no sólo a la literalidad sino a sus consecuencias o a la relación entre su contenido y la substancia del acto en cuestión.

Por su parte, la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en su tesis VI-TASR-VI-4 de rubro “Interpretación de las normas fiscales. No puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho”, señala que, si bien la interpretación de las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares son de aplicación estricta y que, por ende, se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación, ésta no puede llegar al extremo so pretexto de una interpretación letrista que mediante una serie de actos jurídicos se evada el imperio de la ley y su sentido.

Asimismo, resulta pertinente mencionar que aun y cuando no existía una cláusula general antielusión, las autoridades fiscales en México se sirvieron de un mecanismo para darle a conocer a los contribuyentes los actos que podrían considerarse elusivos, ello a través del Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal, denominado “Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras”.

A manera de ejemplo, se puede observar que en el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020⁴⁷, algunos actos que pueden considerarse como elusivos, son los siguientes:

.....
47. Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 2019. Diario Oficial de la Federación. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Página ubicada en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5583666&fecha=09/01/2020.

Apartado	Ubicación	Contenido
23/ISR/NV	Criterios de la Ley del ISR	<p>Simulación de Constancias.</p> <p>Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:</p> <p>Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular, Fideicomisos, Sindicatos, Asociaciones en Participación o Empresas Integradoras, para que funjan como retenedores y les efectúen el pago de diversas remuneraciones, por ejemplo, salarios, asimilados, honorarios, dividendos y como resultado de ello, ya sea por sí o a través de dicho tercero, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.</p>
23/ISR/NV	Criterios de la Ley del ISR	<p>Simulación de Constancias.</p> <p>Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:</p> <p>Acredite, para efectos del ISR, una retención del ISR y no recabe del retenedor la documentación en donde conste la retención y entero correcto de dicho ISR.</p>
23/ISR/NV	Criterios de la Ley del ISR	<p>Simulación de Constancias.</p> <p>Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:</p> <p>Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.</p>
18/ISR/NV	Criterios de la Ley del ISR	<p>Ganancias obtenidas por residentes en el extranjero en la enajenación de acciones inmobiliarias.</p> <p>El artículo 13, párrafos 1 y 2 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de ISR en vigor, posibilita que México pueda someter a imposición las ganancias de capital en diversos supuestos.</p> <p>En adición a estos supuestos, el párrafo 4 del Artículo citado establece que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el perceptor de la ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un período de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral.</p> <p>Por lo anterior, es una práctica fiscal indebida:</p> <p>a) Considerar que cuando México no pueda someter a imposición las ganancias de capital en términos del Artículo 13, párrafos 1 y 2 del referido Convenio, tampoco está en posibilidad de gravar las ganancias de capital a que hace referencia el párrafo 4 del propio artículo.</p> <p>b) Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.</p>

Como puede observarse, dicho anexo incluido podría decirse que funge como un compendio de cláusulas antielusión específicas, ya que los criterios refieren a prácticas fiscales indebidas, identificadas por medio de auditorías sobre casos específicos, los cuales verifica la autoridad tributaria al momento de ejercer sus facultades de comprobación.

En efecto, si bien no existía una cláusula antielusión, las autoridades fiscales ya contaban con facultades suficientes para detectar, a través de sus facultades de comprobación, conductas elusivas de los contribuyentes y recharacterizarlas.

2. Acuerdos Conclusivos de PRODECON relacionados con temas de elusión fiscal

De acuerdo con el Maestro César Edson Uribe Guerrero, los Acuerdos Conclusivos se tratan de procedimientos alternativos de solución de controversias en los que participan las autoridades fiscales y los contribuyentes, que se encuentran sujetos ya sea a una revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica contemplados en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en los mismos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**PRODECON**) funge como mediador, facilitador y testigo, para que puedan llegar a un consenso respecto de sus diferencias.

A través del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (PAC) los contribuyentes pueden manifestar su desacuerdo con la calificación de los hechos u omisiones por parte de la autoridad durante el desarrollo de su revisión, e indicar la calificación que consideran apropiada, aportando los elementos necesarios para sostener su revisión, e indicar la calificación que consideran apropiada, aportando los elementos necesarios para sostener su dicho, a fin de alcanzar consenso y solucionar de forma

definitiva sus diferencias a través de la suscripción de los Acuerdos Conclusivos. El Procedimiento de Acuerdo Conclusivo es flexible aunque también se rige por los principios de celeridad e inmediatez, para ofrecer un mecanismo verdaderamente efectivo. No tiene mayores formalismos y presupone siempre la buena fe y la auténtica voluntad de las partes para buscar una solución a sus diferencias, por lo tanto, se trata de un mecanismo no adversarial.

El Acuerdo Conclusivo vincula y obliga a las partes a su cumplimiento, y sus estipulaciones nunca podrán ir en contra de las disposiciones fiscales, pues éstas no son materia de discusión en el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, sino como ya se ha mencionado, es la calificación de hechos u omisiones lo que es objeto de transacción. Así, se salvaguarda el principio de indisponibilidad de las contribuciones, pues no se discute sobre los créditos fiscales, sino sobre los antecedentes que pueden dar lugar a ellos⁴⁸.

A partir de que inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique la resolución correspondiente a las facultades de revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica contemplados en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes pueden iniciar un procedimiento para llegar a un Acuerdo Conclusivo, siempre y cuando haya una calificación de hechos u omisiones por parte de la autoridad fiscal. El trámite inicia con la presentación de un escrito ante **PRODECON** en el que se hará mención e identificación precisa de los hechos u omisiones que se le atribuyen al contribuyente con los que no se esté de acuerdo, expresando la calificación que se pretende dar a ellos con los argumentos de fondo y razones jurídicas que

.....
48. Uribe Guerrero, César Edson. Acuerdos Conclusivos. Foro Jurídico. 2 de febrero de 2016. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Página ubicada en: <https://forojuridico.mx/acuerdos-conclusivos-2/>.

la sustenten, así como los términos precisos con los que se pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo, todo bajo protesta de decir verdad.

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo suspende los plazos que la ley otorga a las autoridades para la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación. Dicha suspensión inicia cuando el contribuyente presenta ante **PRODECON** la solicitud y termina hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento.

A continuación se muestran algunos casos prácticos atendidos en **PRODECON** a través del servicio de Acuerdos Conclusivos, en los que se observa la forma en que la administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, identificaba una conducta que consideraba elusiva y le aplicaba los efectos que le correspondía de haberse realizado adecuadamente.

Caso 1: Intereses recaracterizados a dividendos

A. Generalidades

Se trata de una empresa dedicada a la producción, distribución, compra, venta y comercialización en general de bebidas con contenido alcohólico, la cual dedujo en el ejercicio auditado los intereses derivados de un contrato de crédito celebrado con su parte relacionada residente en el extranjero, con una tasa de interés fija. En el citado contrato se estableció que los recursos obtenidos por la contribuyente únicamente serían destinados para adquirir acciones representativas del capital social de una sociedad residente en México, quedando las acciones adquiridas en prenda bursátil para garantizar el pago del crédito. Asimismo, la contribuyente otorgó un poder en

favor de su acreedor para hacer efectiva la referida prenda bursátil en caso de incumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato de crédito.

En opinión de la autoridad fiscal, el poder otorgado por la contribuyente en favor de su parte relacionada residente en el extranjero por las acciones otorgadas en prenda bursátil permitía que la parte acreedora tuviera el derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora, en consecuencia, a los intereses a su cargo debió darles el tratamiento fiscal de dividendos.

B. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (PAC)

Solicitud de Acuerdo Conclusivo

La contribuyente solicitó un Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**, proponiendo que la autoridad fiscal aceptara la deducibilidad de los intereses, toda vez que el poder otorgado en favor de su parte relacionada residente en el extranjero en ningún momento le permitía a ésta última intervenir en la dirección o administración de la contribuyente, ni ser socio indirecto de la empresa mexicana adquirida, pues dicha figura sólo se estableció en el contrato para ejercer los derechos que le corresponderían en caso de un eventual incumplimiento a las obligaciones pactadas.

Contestación de la autoridad fiscal

La autoridad fiscal reiteró que los intereses a cargo de la contribuyente no eran deducibles y que debía darles el tratamiento fiscal de dividendos.

Mesas de trabajo ante PRODECON

Mediante diversas mesas de trabajo entre la contribuyente y la autoridad fiscal, con la presencia de

PRODECON como testigo y mediador en el PAC, así como con la documentación e información aportada en el medio alternativo, la contribuyente demostró que el crédito obtenido de su parte relacionada residente en el extranjero únicamente tenía por objeto obtener los recursos necesarios para adquirir las acciones de una sociedad mexicana, mediante una oferta pública de acciones y, de ninguna manera, hacerse del control de la administración de la contribuyente. Asimismo, demostró que, en todo caso, su acreedor no requería de la prenda bursátil ni del poder otorgado por la contribuyente para ejercer un control sobre esta última, en virtud de que, previo al otorgamiento del crédito, ya poseía cerca del 100% de su capital.

No obstante, las partes convinieron que la contribuyente realizara una disminución a la tasa de interés fija aplicada al crédito, determinándose la nueva tasa con base en un estudio de precios de transferencia.

Conclusión del PAC

La contribuyente y la autoridad fiscal suscribieron un Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**, en el que convinieron lo siguiente: **i)** que el préstamo obtenido por la contribuyente de su parte relacionada residente en el extranjero, se aplicó en su totalidad para adquirir en oferta pública las acciones de una sociedad mexicana; **ii)** que en todo caso, el acreedor no requería de la prenda bursátil ni del poder otorgado por la contribuyente para intervenir en la dirección o administración de esta última, en virtud de que previo al otorgamiento del crédito, ya poseía cerca del 100% de su capital; **iii)** la disminución de la tasa de interés fija, con base en un estudio de precios de transferencia; **iv)** la deducibilidad de los intereses a cargo de la contribuyente derivados de la tasa de interés fija

ajustada; **v)** que los intereses que derivaron del diferencial de la tasa de interés fija inicialmente aplicada y la tasa de interés fija ajustada, se recharacterizaron como dividendos; **vi)** la capitalización de parte de la deuda para disminuir el efecto del pago del financiamiento y los intereses; y **vii)** el pago del impuesto a cargo de la contribuyente.

Caso 2: Pérdida por enajenación de acciones

A. Generalidades

Se trata de una empresa dedicada a la tenencia accionaria de toda clase de sociedades tanto nacionales como extranjeras. En el ejercicio auditado enajenó a una parte relacionada acciones de las que era propietaria, deduciendo la pérdida que se generó por dicha enajenación.

En opinión de la autoridad fiscal, la transacción que originó la pérdida por enajenación de acciones no tuvo sustancia económica ni razón de negocios válida, en virtud de que no coadyuvó al cumplimiento de sus actividades y, en todo caso, la enajenación de acciones sólo se trató de una reestructura corporativa.

B. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (PAC)

Solicitud de Acuerdo Conclusivo

La contribuyente solicitó un Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**, proponiendo que la autoridad fiscal aceptara la deducibilidad de la pérdida por enajenación de acciones, ya que se generaron beneficios económicos a nivel grupo que se reflejaron en un incremento de los ingresos consolidados en comparación con los ejercicios anteriores. Además, se logró expandir la actividad del grupo en el sector en que se desempeñaba.

Contestación de la autoridad fiscal

La autoridad fiscal reiteró que la pérdida por enajenación de acciones no era deducible, toda vez que no le generó beneficio económico alguno.

Mesas de trabajo ante PRODECON

Mediante la celebración de diversas mesas de trabajo convocadas por **PRODECON**, la contribuyente acordó con la autoridad fiscal que proporcionaría documentación e información que demostrara la sustancia económica y la razón de negocios de la operación y, en caso de demostrar lo anterior, acreditaría la correcta determinación de la pérdida por enajenación de acciones.

Conclusión del PAC

La contribuyente y la autoridad fiscal suscribieron un Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**, en el que convinieron lo siguiente: **i)** que la operación que generó la pérdida por enajenación de acciones sí tuvo sustancia económica y razón de negocios válida, ya que se generaron beneficios económicos a nivel grupo que se reflejaron en un incremento de los ingresos consolidados en comparación con los ejercicios anteriores y se logró expandir la actividad del grupo en el sector en que se desempeñaba; **ii)** que al determinar la pérdida por enajenación de acciones, en términos de la ley de la materia, la contribuyente reconoció que sólo era deducible el 50% de la pérdida originalmente declarada y, **iii)** en consecuencia, enteró el impuesto correspondiente al 50% de la pérdida no deducible.

Caso 3: Ingreso acumulable por anticipo de regalías

A. Generalidades

Se trata de una empresa dedicada a fabricar, producir, adquirir, vender, transformar, empaclar, envolver, distribuir,

exhibir, importar, exportar, trasladar, transportar y, en general, comercializar y negociar con productos de panificación y con toda clase de productos alimenticios en general, incluyendo la materia prima y los productos ya elaborados; la cual, en el ejercicio auditado, consideró como un ingreso acumulable el anticipo de regalías otorgado por su parte relacionada, determinando una utilidad fiscal contra la cual restó las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

En opinión de la autoridad, la contribuyente acumuló indebidamente el anticipo de regalías otorgado por su parte relacionada, con la única finalidad de restar de la utilidad fiscal, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, en el ejercicio auditado.

B. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo (PAC)

Solicitud de Acuerdo Conclusivo

La contribuyente solicitó un Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON**, proponiendo que la autoridad fiscal reconociera que el anticipo de regalías que recibió de su parte relacionada, efectivamente se trataba de un ingreso acumulable y que, por tanto, contra la utilidad fiscal determinada podía restar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

Contestación de la autoridad fiscal

La autoridad manifestó que el anticipo de regalías no representaba un ingreso que hubiera modificado de manera positiva el patrimonio de la contribuyente, ya que dicho anticipo provenía de un préstamo que la propia contribuyente otorgó a una empresa del mismo grupo económico, es decir, el flujo recibido por concepto de anticipo fue el mismo que la contribuyente otorgó a su

parte relacionada como préstamo, por lo tanto, al no haber un incremento real en su patrimonio, tampoco debió determinar una utilidad fiscal contra la cual se pudieran restar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

Mesas de trabajo ante PRODECON

Mediante diversas mesas de trabajo con la presencia de **PRODECON**, la contribuyente exhibió información y documentación con la cual demostró que operaba como una empresa concentradora (tesorera) de los recursos obtenidos por las empresas del grupo económico, demostrando con ello que los recursos obtenidos como anticipo de regalías provenían de su parte relacionada y no así de sus propios flujos.

Conclusión del PAC

Las partes suscribieron un Acuerdo Conclusivo en el que se reconoció por parte de la autoridad fiscal lo siguiente: **i)** la existencia de los flujos de efectivo por su parte relacionada, con los cuales se llevó a cabo el anticipo de regalías; **ii)** que dichos flujos correspondieron a los recursos generados por la realización de la actividad económica de su parte relacionada y que los mismos habían sido enviados previamente a la cuenta concentradora operada por la contribuyente en su carácter de Tesorera Central del grupo económico al que pertenecían ambas sociedades; y **iii)** que el pago anticipado de regalías sí incrementó positivamente el patrimonio de la contribuyente, por tanto, sí tenía derecho a restar de la utilidad fiscal determinada, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

Como quedó ilustrado con los casos que se han narrado, la norma tributaria mexicana antes de la Reforma Fiscal 2020, no contaba con una Cláusula General Antielusión y lo cierto es que

sí había integrado cláusulas especiales como las relativas a la obligación de determinar valores de mercado de los precios o contraprestaciones de las operaciones realizadas entre partes relacionadas y también sobre las reglas de capitalización delgada que limitan la deducción de intereses al cumplimiento de cierto margen entre las deudas contratadas y el capital de la empresa.

3. Cláusula antielusión en México

Con relación al presente tema resulta importante tener en cuenta que nuestro país, para el año 2020, modificó diversos preceptos legales en el paquete económico correspondiente que se presentó al H. Congreso de la Unión, a través de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación⁴⁹ y entre las reformas de referencia se observa que se modificó el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, incorporando la llamada Cláusula Antielusión en México.

Relacionado con el presente tema se puede observar que en la exposición de motivos de la aludida iniciativa de reformas, se aludió a la Regla General Antiabuso (Cláusula Antiabuso), en el Apartado “D”, relativo a las reformas al Código Fiscal de la Federación, numeral 3, que se denominó como Regla General Antiabuso y, en relación a dicho tema puede comentarse lo siguiente:

A. Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).

.....

49. Iniciativa del Ejecutivo Federal que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria. Cámara de Diputados. 8 de septiembre de 2019. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: file:///C:/Users/LENOVO/Documents/Exposici%C3%B3n%20de%20motivos%20de%20la%20Reforma%20Fiscal%202020.pdf.

En el marco del análisis del tema de la Cláusula Antielusión en México deberá tenerse en cuenta que dicho concepto se desprende de lo establecido en el Plan BEPS regulado en la Acción 10 relativa a los “Precios de Transferencia”.

De acuerdo con Carolina del Campo Azpiazu, derivado del Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), las acciones 8, 9 y 10 se dirigen a hacer frente a situaciones en las que las atribuciones de beneficios entre las entidades de un grupo multinacional no están alineadas con la actividad económica que genera dichos beneficios, mediante la atribución “artificial” contractual de funciones, activos y riesgos.

El trabajo realizado en materia de precios de transferencias en el marco de las acciones 8, 9 y 10, se han dividido en tres áreas:

- Acción 8: trata los aspectos fiscales relativos a transacciones que involucren activos intangibles.
- Acción 9: relativa a la atribución “artificial” contractual de riesgos, así como los beneficios atribuibles a las entidades que conceden fondos en el ámbito del Grupo.
- Acción 10: afronta otras áreas de riesgo, tales como: aquellas transacciones que carecen de razón de negocios y que, por tanto, son susceptibles de recaracterización por parte de las autoridades fiscales, situaciones en las que se produce una aplicación inapropiada de los métodos de valoración, y la neutralización de determinados cargos intra-grupo (como son los “*management fees*” y gastos de estructura)⁵⁰.

De acuerdo con Guillermo Narváez Lora, la Acción 10 señala la necesidad de desarrollar reglas para BEPS cuando se está

.....
50. Del Campo Azpiazu, Carolina. Capítulo VIII. Acciones 8, 9 y 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor. Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada. Fundación Impuestos y Competitividad. España. Junio. 2017. pp. 222-223.

frente a operaciones que nunca o rara vez se realizarían en caso de que éstas se realizaran entre terceros independientes; para estos efectos se deberán desarrollar reglas de precios de transferencia que: i) determinen con claridad las reglas que deben aplicarse cuando una operación tenga que ser recaracterizada; ii) aclarar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, específicamente, el método de partición de utilidades, considerando el contexto de las cadenas globales de valor; y iii) establecer reglas de protección contra BEPS por pagos relacionados con servicios de administración o servicios y gastos realizados por la matriz (gastos a prorrata).

Para llevar a cabo los objetivos de las acciones de precios de transferencia no se deberá dejar de aplicar el principio de plena competencia a las medidas específicas para efectos de identificar respuestas efectivas a los cuestionamientos planteados en el Proyecto BEPS y, entre las medidas específicas se encuentran:

- Proveer de facultades suficientes a las autoridades fiscales locales con el objeto de que puedan aplicar reglas sobre resultados actuales para definir contraprestaciones en enajenaciones de intangibles de difícil valuación y, potencialmente, sobre otros activos.
- Limitar el beneficio obtenido (contraprestación) por aquellas entidades que sus actividades o aportaciones se limitaron al otorgamiento de recursos monetarios para el desarrollo de intangibles y otras posibles actividades, recaracterizando la operación de capital en una operación de crédito.
- Requerir que se cumplan las condiciones precisas sobre pagos contingentes (*cost sharing*) y/o la aplicación del método de partición de utilidades a ciertas enajenaciones de intangibles de difícil valoración⁵¹.

.....
51. Narváez Lora, Guillermo. "Base Erosion and Profit Shifting". Introducción a la Fiscalidad Internacional. (Compilación de autores). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. PROMOTORSE. Primera edición. México. 2016. pp. 318-319.

B. Discusiones en el Congreso de la Cláusula Antielusión.

a) El 12 de abril de 2016, la Diputada Minerva Hernández Ramos, del Partido Acción Nacional, propuso modificar el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación para establecer una Cláusula General Antielusión que señalaba que se cometía fraude a la ley, cuando se realizaban situaciones jurídicas o de hecho con el objetivo de eludir obligaciones o prohibiciones, señaladas en las normas fiscales vigentes. Lo anterior al amparo o cobertura de leyes emitidas con una finalidad distinta, por lo que se sugirió que fuesen aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir⁵².

En dicha iniciativa se indicó que la necesidad de contar con una cláusula antielusión en las disposiciones jurídico fiscales se evidenciaba al analizar los criterios que sostenían los Tribunales de la Federación para determinar si la esencia económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes verdaderamente coincidía con la forma elegida para tales efectos, tal y como sucedió con el criterio publicado en abril de 2009 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis de rubro: “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”. Así como en el criterio emitido en abril de 2013 por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que lleva por rubro “Impuesto Sobre la Renta. La autoridad fiscalizadora puede ignorar la caracterización de la operación formalmente realizada entre partes relacionadas y recharacterizarla de acuerdo con su sustancia económica (legislación vigente en 2003)”.

52. Hernández Ramos, Minerva. Iniciativa que reforma el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. Boletín No. 1397. Cámara de Diputados LXIV Legislatura. 21 de abril de 2016. México. Documento Consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2016/Abril/21/1397-Diputados-presentan-26-iniciativas>.

Aunado a lo anterior, en la iniciativa referida se precisó que nuestro país había adoptado algunas normas especiales antielusión, como las relativas a la obligación de determinar a valores de mercado los precios o contraprestaciones de las operaciones realizadas entre partes relacionadas, así como las reglas de capitalización delgada que limitan la deducción de intereses al cumplimiento de cierto margen entre las deudas contratadas y el capital de la empresa⁵³.

b) El 9 de octubre de 2019, el Diputado Carlos Alberto Valenzuela González e integrantes del Grupo Parlamentario del PAN, presentaron una Iniciativa que reformaba y adicionaba diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación al paquete económico 2020, en la cual se promovía una adición al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación por razón de negocios, así como la facultad de recharacterizar actos o considerar su inexistencia para efectos fiscales. Se dice en la iniciativa que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha detectado a diversos contribuyentes que realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica. Además, del conflicto de inequidad que genera, se indicó que esas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales. Por ende, para combatir esta situación, en dicha iniciativa se preveía que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podían presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecían de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo. Lo anterior derivado del estudio de la experiencia internacional y, por ende, se

.....

53. Hernández Ramos, Minerva. Iniciativa que reforma el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación. Grupo Parlamentario del PAN. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. Número 4506-VII. Martes 12 de abril de 2016. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/63/2016/abr/20160412-VII/Iniciativa-18.html>.

consideró que una norma general antiabuso para México debía incluir dos elementos: i) que la operación del contribuyente no tuviese una razón de negocios, y ii) que esto genere un beneficio fiscal, y podían ser recharacterizadas las operaciones por parte de la autoridad, ya sea para efectos fiscales o incluso para considerarlas como inexistentes.

Para efectos de lo anterior, en la iniciativa de referencia se consideraba que no existía una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro fuese menor al beneficio fiscal, identificando como único parámetro los “beneficios económicos”, aun y cuando existan muchos otros propósitos en la realización de actos jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes. Asimismo, se indicaba que el artículo 5-A del CFF propuesto por el Ejecutivo federal atentaba contra la libertad de comercio, y mostraba un pleno desconocimiento de los principios de la “Economía de Opción” que permiten a cualquier contribuyente escoger el camino más eficiente económicamente, dentro de un marco de legalidad⁵⁴.

c) El 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. En la Exposición de Motivos, en el Apartado “D” relativo al Código Fiscal de la Federación, Numeral 3, se regula la propuesta de incorporar una regla general antiabuso y respecto de dicha iniciativa se indicó lo siguiente:

- Se refiere que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece los

.....

54. Valenzuela González, Carlos Alberto e integrantes del Grupo Parlamentario del PAN. Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2019/10/asun_3929235_20191008_1570561488.pdf.

principios de equidad y proporcionalidad tributaria, bajo estos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas les aplicarán reglas distintas en atención a su capacidad contributiva. Se refiere que en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica, además, el conflicto de inequidad con estas prácticas genera un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

- La elusión tributaria se trata de un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos, y las normas antibuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.
- En la iniciativa se indica que la recaudación en México es poco efectiva, pues el país se ubica muy por debajo del promedio de América Latina y el Caribe, y es la menor de entre los países miembros de la OCDE. Este último organismo reconoce que México sigue por debajo del promedio de la región de Latinoamérica.
- La introducción de reglas generales antibuso es una práctica común a nivel internacional y, entre algunos de los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo, 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.
- Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antibuso para México tenía que incluir dos elementos: 1) Que la operación del contribuyente no contenga una razón de negocios; y 2) Que esto genere un beneficio fiscal.

- Las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias del mismo. Sin embargo, para salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes y evitar cualquier tipo de arbitrariedad, la autoridad fiscal no podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recaracterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, sin darle antes la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga.
- Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido la validez de las reglas antiabuso específicas ya contenidas en la legislación fiscal, además de que han declarado que las ficciones legales en materia tributaria, creadas por el legislador como política pública para evitar la elusión o evasión fiscal, gozan de presunción de legalidad.
- La razón de negocios se trata de un concepto jurídico indeterminado, sin embargo, representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones.
- La expresión razón de negocios no es nueva en el ámbito fiscal, pues ha sido reconocida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual ha señalado que la autoridad puede presumir que no existe razón de negocios y que la carga de la prueba recae en el contribuyente.

En este contexto se observa que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se pronunció sobre el concepto de razón de negocios, a través de la Tesis VIII-P-1aS-217, publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, No. 16, en el mes de noviembre de 2017, que señala lo siguiente:

“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 operación lucrativa y encaminada 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 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.”

Igualmente la iniciativa se sustenta con la Jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se manifiesta que el legislador por desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación de normas, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible, en virtud de que la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda.

En ese orden de ideas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis 1ª/J. 1/2006, publicada en el

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la Décima Época, febrero de 2006, Tomo XXIII, p. 357, precisó lo siguiente:

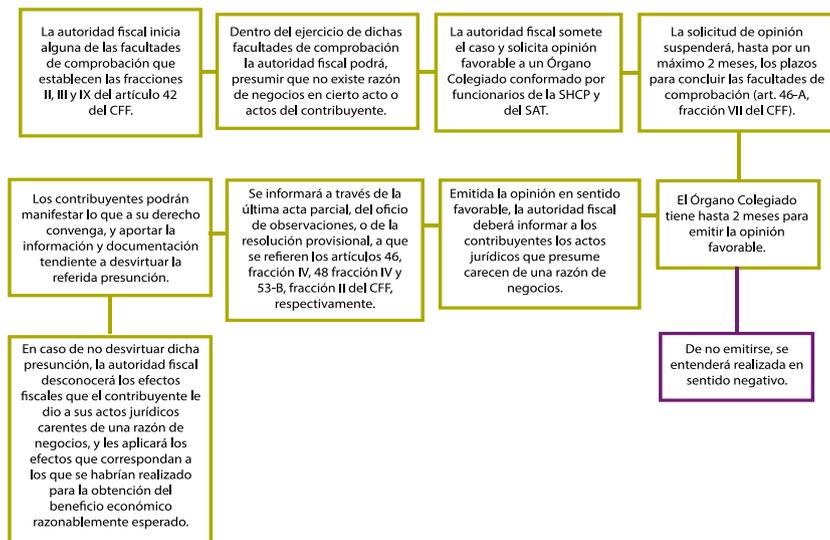
“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS.

Los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometida al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden al desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.”

C. Análisis de los artículos 5-A y 69-B del Código Fiscal de la Federación.

A partir del 1° de enero de 2020 entró en vigor el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene la Cláusula General Antielusión. Ésta permite a las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III, y IX del artículo 42 del CFF, desconocer los efectos fiscales que un contribuyente le dió a sus actos jurídicos carentes de una razón de negocios, y aplicarles consecuentemente los efectos que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

El proceso de aplicación de la Cláusula Antielusión será de la siguiente forma:



Cabe destacar que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo, señala que los efectos fiscales generados en términos de la aplicación de la Cláusula Antielusión en ningún caso generarán consecuencias en materia penal, lo cual no impide que se le determine al contribuyente alguna infracción, esto es, porque la finalidad del artículo es combatir la elusión y no la evasión, como es el caso del artículo 69-B del mismo ordenamiento, ya que este diverso persigue actos fraudulentos o de simulación absoluta, es decir, aquellos actos inexistentes que carecen de materialidad.

El artículo 69-B del CFF, por su parte, contiene el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's), y surge cuando la autoridad fiscal detecta que un contribuyente ha estado emitiendo dichos comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes, o bien, cuando estos contribuyentes se encuentren como no localizados en su domicilio fiscal señalado en el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

En relación con lo referido, se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no reconocimiento de una ganancia, ingresos acumulables, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, acreditamiento de contribuciones, recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Con la finalidad de destacar algunas diferencias entre el artículo 5-A y el 69-B del Código Fiscal de la Federación, se pueden advertir las siguientes:

	Artículo 5-A del CFF	Artículo 69-B del CFF
Naturaleza jurídica	Cláusula General Antielusión	Cláusula Antievasión
Objetivo	Combatir la elusión.	Combatir la evasión.
Misión	Desarrollar actuaciones específicas de combate a la elusión.	Al amparo del principio de legalidad busca tipificar mediante una presunción la emisión fraudulenta de CFDI's (acto con efectos evasivos).
Actos que persigue	Los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios (doctrinariamente, abuso de las figuras jurídicas y actos de simulación relativa).	Los actos de simulación absoluta o inexistentes, referentes a la emisión de CFDI's en donde no existe materialidad.
Consecuencias generales	Cuando la autoridad presume que los actos jurídicos de un contribuyente carecen de razón de negocios podrá desconocer los efectos fiscales que dicho contribuyente les dio y les aplicará los efectos que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado.	Cuando la autoridad presume la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI's: Publicará el nombre del EFO en un listado, en el DOF y en la página de Internet del SAT. Se les podrá restringir a los EDOS y a los EFOS el uso de su Certificado de Sello Digital. No podrán ser sujetos de contratos de arrendamiento, servicios u obra pública. No podrán ser sujetos de aplicación de subsidios o estímulos que otorgue el Estado. Todo lo anterior, hasta en tanto los EFOS y los EDOS no desvirtúen o acrediten ya sea la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI's o la efectiva adquisición de los bienes o servicios, o en su caso, corrijan su situación fiscal.
Consecuencias penales	No. Sin embargo, sí puede generar infracciones.	Sí, de conformidad con el artículo 113 Bis del CFF.

Como se advierte del cuadro anterior, los artículos 5-A y 69-B del CFF difieren en múltiples elementos, pues se refieren a distintos supuestos. El primer precepto contiene una Cláusula General Antielusión que abarca un sinnúmero de actos elusivos del contribuyente; en cambio, el segundo integra una cláusula antievasión que se limita a evitar la emisión y la aplicación fraudulenta de CFDÍ's.

Mientras que las cláusulas antielusión, generales o especiales, buscan combatir los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios, esto es, actos elusivos, las cláusulas antievasión tienen como objetivo eliminar los actos de simulación absoluta o inexistentes referentes únicamente a la emisión de CFDÍ's donde no existe materialidad, los cuales configuran actos de evasión fiscal.

Por otra parte, es importante destacar que en nuestro marco normativo también existen cláusulas antielusión especiales, una de ellas es la contenida en el artículo 69-B Bis del CFF (vigente desde el 1º de junio de 2018), pues en dicho precepto se determina un hecho concreto y taxativo de elusión, como lo es, el de la presunción de la transmisión indebida de pérdidas fiscales. En dicho artículo se establecen las facultades de la autoridad tributaria para presumir que esa transmisión es indebida a partir del análisis de la información que permita identificar si el contribuyente tiene o no derecho a la disminución de tales pérdidas cuando dejó de formar parte de un grupo de sociedades al que perteneció y se actualizó alguno de los supuestos que se señalan en esta disposición, por ejemplo, una reestructura, escisión o fusión de sociedades, entre otros; con lo que se presume que carecen de sustancia o de razón de negocios.

Recordemos que las autoridades podrían considerar que no existe una razón de negocios, en los siguientes supuestos:

- Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
- Cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un número menor de actos jurídicos y el efecto fiscal hubiese sido más gravoso.

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

Es así que, las consecuencias de la aplicación del 69-B del CFF siempre serán más severas que las que le correspondan a los contribuyentes a los que se les aplique el artículo 5-A del CFF o cualquier otro precepto que contenga alguna cláusula especial de antielusión, como lo es el 69-B Bis del CFF (procedimiento instaurado para evitar la elusión fiscal), pues el acto que tipifica el 69-B es un acto ilícito que podría incluso llegar a considerarse un delito fiscal, mientras que los otros diversos regulan actos que sí existen y que son lícitos, pero que en esencia están violando el espíritu de la Ley.

Servicios que brinda PRODECON



¿Conoces los servicios que PRODECON puede ofrecerte en caso de encontrarte en los supuestos del artículo 5-A del CFF?



Acuerdos Conclusivos

Por la naturaleza del acto, es recomendable brindar, en primer instancia, el servicio de **Acuerdos Conclusivos**, cuando dentro del ejercicio de facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF la autoridad de a conocer el desconocimiento de los actos jurídicos, previo a la liquidación a cargo del contribuyente.

Se ofrecerá dicho servicio, al ser la **vía idónea** para el caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, o bien, desde el momento que la autoridad haya hecho una calificación de hechos u omisiones, dentro del ejercicio de facultades de comprobación.



Queja

Lo anterior a fin de apoyar al contribuyente para que demuestre ante la autoridad que cuenta con los elementos para justificar el negocio jurídico más allá del beneficio fiscal que produce.



Consulta

Este servicio podrá actualizarse cuando los contribuyentes acudan ante PRODECON para que en su carácter de órgano técnico especializado en materia tributaria interprete el alcance del artículo 5-A del CFF o de una porción normativa de dicho precepto legal.

Conclusiones

Primera. La Economía de Opción emana directamente del principio de la autonomía de la voluntad en materia tributaria y de la libertad de contratación, concediendo a los contribuyentes el derecho de buscar el ahorro fiscal entre dos o más fórmulas tributarias distintas establecidas en la ley, sin embargo, este derecho no es absoluto pues encuentra sus límites en las prácticas elusivas, como son el abuso del derecho, el abuso de las figuras jurídicas, el fraude a la ley y la simulación.

Segunda. La Economía de Opción es un instrumento totalmente lícito, pues se trata de un derecho que tienen los contribuyentes para buscar el ahorro fiscal aplicando literalmente un precepto tributario, siempre y cuando se apegue a la norma jurídica de referencia y que su actuar sea de buena fe.

Tercera. Se puede definir a la Economía de Opción como la libertad o facultad que tienen los contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y favorable a sus intereses, previsto en una norma tributaria y sin incurrir en actividades ilícitas.

Cuarta. Las cláusulas generales antielusión cumplen en el derecho fiscal la trascendental misión de asegurar la aplicación correcta del sistema tributario en su conjunto, evitando que esa aplicación se vea alterada por la realización de actos o negocios dirigidos a obtener una aplicación de ese sistema fiscal, contrario a la coherencia del mismo.

Quinta. La Cláusula General Antielusión en México otorga seguridad jurídica a los contribuyentes, pues antes de ella, las autoridades fiscales, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya venían desconociendo y recharacterizando los actos que ellos consideraban tenían inmersas prácticas elusivas.

Sexta. Sólo a través de las facultades previstas en el artículo 42 fracciones II, III y IX del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá presumir que no existe razón de negocios en cierto acto o actos del contribuyente, a fin de determinar la aplicación de la Cláusula General Antielusión, previa opinión favorable de un órgano colegiado conformado por funcionarios de la SHCP y el SAT.

Séptima. La diferencia entre la Cláusula General Antielusión prevista en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación y la inexistencia de operaciones regulada en el artículo 69-B del aludido Código, es:

- Por medio de la Cláusula General Antielusión se combate la elusión, en tanto que en la inexistencia de operaciones se controvierte la evasión fiscal.
- En la Cláusula General Antielusión se examinan los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios, en tanto que, en la inexistencia de operaciones se estudia la simulación de actos referentes a la emisión de CFDÍ's en donde no existe materialidad de operaciones.
- A través de la Cláusula General Antielusión, cuando la autoridad presuma que los actos carecen de una razón de negocios podrá desconocer los efectos fiscales y aplicará los que correspondan; mientras que en la inexistencia de operaciones, la autoridad podrá restringir a los EDOS y a los EFOS el uso de su Certificado de Sello Digital, no podrán ser sujetos de contratos de arrendamiento, servicios y obra pública, y no podrán gozar de subsidios o estímulos que otorgue el propio Estado.

Octava. En la Acción Décima del Plan BEPS se implementa la cláusula antielusión examinando áreas de riesgo, tales como, aquellas transacciones que carecen de razón de negocios y que por lo tanto son susceptibles de recharacterización por parte

de las autoridades fiscales, situaciones en las que se produce una aplicación inapropiada de los métodos de valoración, y la neutralización de determinados cargos intra-grupo.

Novena. El Acuerdo Conclusivo ante **PRODECON** es el servicio que predominantemente se sugiere como mecanismo de protección de los derechos humanos de los contribuyentes, en los casos en que la autoridad fiscal aplique la Cláusula General Antielusión.

Anexo.



Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación:

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

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

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado

dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

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

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

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

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

Fuentes de consulta

Bibliografía

ANGUITA OYARZÚN, Christian. “Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea”. AEAT- CIAT-IEF. Panamá. 2017.

BECERRA FERNÁNDEZ, Alejandro J. “Limitación de beneficios de los tratados”. Introducción a la Fiscalidad Internacional. Compilación de autores. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. PROMOTORSE. Primera edición. México. 2016.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina. Capítulo VIII. Acciones 8, 9 y 10: Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor. “Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada”. Fundación Impuestos y Competitividad. España. Junio. 2017

DELGADO PACHECO, D. Abelardo. “Las Normas Generales Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea” (Tesis doctoral). Universidad Autónoma de Madrid. España. 2017.

EY ABOGADOS, “Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica”. España. Fundación Impuestos y Competitividad. 2015.

FUEYO LANERI, Fernando. “El fraude a la Ley”. Revista de Derecho y Jurisprudencia. Núm. 88. 1991. ver: “Base de datos” www.microjuris.com

GAMARRA ACEVEDO, Carmen Rosa. “Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación”. Universidad de Lima. Perú. 2018.

GARCÍA NOVOA, César. “Elusión y Evasión Internacional”. Congreso Internacional de Derecho Tributario. Panamá. 6 al 8 de junio de 2012.

HERNÁNDEZ CATANA, Ivan. “La cláusula antiabuso como técnica de combate a la elusión” (Tesis de Maestría). Universidad Panamericana. México. 2016.

HERNÁNDEZ FRAGA, Katuska. “El principio de autonomía de la voluntad contractual civil. Sus límites y limitaciones”. Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa. España. Núm. 6. Junio. 2012.

HERNÁNDEZ RAMOS, Minerva. “Iniciativa que reforma el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación”. Grupo Parlamentario del PAN. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados. Número 4506-VII. Martes 12 de abril de 2016. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/63/2016/abr/20160412-VII/Iniciativa-18.html>

LALANNE, Guillermo A. “Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Perú. Vol. Núm. 44. abril de 2006.

MARTÍNEZ COHEN, Rafael. “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario Chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. XXIX (Valparaíso). 2° Semestre de 2007.

MARTÍNEZ GASTÉLUM, Edgardo Adrián. “La legalidad de la facultad de recharacterización de operaciones que utiliza en la actualidad el SAT y la constitucionalidad del artículo 177 de la LISR en que se sustenta”. (Primera Parte). Colegio de Contadores Públicos de México (IMCP). Thomson Reuters. Enero de 2018. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/la-legalidad-de-la-facultad.pdf>

MIRANDA DE SANTIAGO, José Manuel. “La Hermenéutica Analógica en el Plan BEPS y la Fiscalidad Internacional”. Primera edición. Juris. Thomson Reuters. México. 2019.

NARVÁEZ LORA, Guillermo. “Base Erosion and Profit Shifting”. Introducción a la Fiscalidad Internacional. Compilación de autores. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. PROMOTORSE. Primera edición. México. 2016.

NINO TEJEDA, Eduardo. “La Simulación”. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XIV. (1991-1992).

OCDE, “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”. Acción 6 - Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OCDE. Paris. 2016.

OCHOA LEÓN, Martha. “Elusión o evasión fiscal”. Revista Iberoamericana de Contaduría. Economía y Administración. Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. Vol. 3. Núm. 5. Enero-junio. 2014.

ROMBIOLA, Nicolás. Deducción Ciega para Arrendamiento. Los Impuestos. Financial Red. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://losimpuestos.com.mx/deducccion-ciega-para-arrendamiento/>

SALAS BERNALTE, Fernando. “Las motivaciones fiscales en los negocios jurídicos: legalidad tributaria y control de la causa negocial”. Revista Digital Facultad de Derecho. núm 3. 2010.

SAN VICENTE PARADA, Aida del Carmen. “El principio de autonomía de la voluntad”. TFJA. Ver: http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r20_trabajo-6.pdf

URIBE GUERRERO, Edson. “Acuerdos Conclusivos”. Foro Jurídico. 2 de febrero de 2016. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Página ubicada en: <https://forojuridico.mx/acuerdos-conclusivos-2/>

VALENZUELA GONZÁLEZ, Carlos Alberto e integrantes del Grupo Parlamentario del PAN. “Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación”. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2019/10/asun_3929235_20191008_1570561488.pdf

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf

Código Fiscal de la Federación. Legislación Federal. Cámara de Diputados. México. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Codigo_Fiscal_de_la_Federacion.pdf

Iniciativa del Ejecutivo Federal que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria. Cámara de Diputados. 8 de septiembre de 2019. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <file:///C:/Users/LENOVO/Documents/Exposici%C3%B3n%20de%20motivos%20de%20la%20Reforma%20Fiscal%202020.pdf>

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

Ley General de Sociedades Mercantiles. Legislación Federal. Cámara de Diputados. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140618.pdf

Ley General Tributaria de España de 1963 (Ley 230/1963). Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/1230-1963.html

Ley General Tributaria de España de 2003 (Ley 58/2003). Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Reglamento General de Recaudación de 2005 (Real Decreto 939/2005). Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Ubicado en la página: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>

Jurisprudencia

Tesis VI-TASR-VI-4, Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 23 de octubre de 2009.

Tesis I.4o.A.703 A. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época T. XXXI. Marzo. 2010.

Otras fuentes

Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 2019. Diario Oficial de la Federación. Documento consultado en el mes de mayo de 2020. Página ubicada en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5583666&fecha=09/01/2020

Resolución “La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla” de la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en la Isla Margarita de Venezuela en el 2008.

Gaceta Parlamentaria, número 1836-C, miércoles 7 de septiembre de 2005. ver: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/sep/20050907-C.html>

Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3857, domingo 8 de septiembre de 2013 ver: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/62/2013/sep/20130908.html>



COLABORADORES

Luis Alberto Placencia Alarcón

Luis Fernando Balderas Espinosa

Alejandro Ibarra Dávila

María Teresa Bermúdez González

Rafael Alejandro Caporal Ortiz

Nancy Pedraza Martínez

Narcizo Vázquez Vega

Patricia del Carmen Magos Suero

César Andrés Hernández Arredondo

Orlando Iván Romero González

Economía de Opción y Cláusula Antielusión

En el presente estudio que abarca tanto la Economía de Opción como la Cláusula Antielusión, el *Ombudsperson* fiscal explica la relación entre la libertad de los contribuyentes para organizar sus negocios y de sus límites, mismos que se relacionan con las prácticas elusivas y la evasión fiscal. En lo que atañe a las prácticas elusivas principalmente, serán motivo de estudio: el abuso a la ley tributaria, el fraude de ley y la simulación; seguido de un breve análisis sobre el surgimiento de las cláusulas antielusión (ya sean generales o especiales) en el derecho tributario del mundo. Asimismo, y con relación a este tema, se analizará la experiencia de su surgimiento y desarrollo en México, las modificaciones con la Reforma que entró en vigor en el 2020 y los servicios que brinda **PRODECON** a los pagadores de impuestos.

