

La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México*

Mauricio ESTRADA AVILÉS¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Precisiones terminológicas.* III. *Las cláusulas antielusión en el Derecho Tributario.* IV. *Antecedentes de cláusulas generales antielusión en México.* V. *Análisis de la cláusula general antielusión introducida al sistema tributario nacional.* VI. *Nuevos horizontes para el Derecho Fiscal mexicano.* VII. *Conclusiones.* VIII. *Fuentes de información.*

Resumen

Este trabajo analiza las cláusulas antielusión con revisión de las doctrinas, así como los precedentes, legales y judiciales, que las sustentan, enfáticamente relacionados con la razón de negocios y la sustancia económica, estableciendo cómo la experiencia de otros países, más aventajados en su utilización, permeó en nuestro sistema tributario, tanto en iniciativas anteriores que intentaron acogerla y en la reforma concretada, en vigor a partir de este año, que implicará inéditas orientaciones

Abstract

This work analyzes the anti-avoidance tax rules with revision of the doctrines, as well as the precedents, legal and judicial, that support them, emphatically related to the business purpose and the economic substance, establishing how the experience of other countries, more advantageous in its use, it permeated our tax system, both in previous initiatives that tried to embrace it and in the specific reform, effective as of this year, which will imply unprecedented guidelines re-

* El presente trabajo fue presentado en la edición XX del Congreso Nacional de la Academia de Derecho Fiscal, A.C., y forma parte integrante de la publicación derivada de ese evento.

¹ Licenciado en Derecho por la Universidad La Salle. Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana. Diplomado en Contabilidad por la Escuela Bancaria y Comercial. Director de Difusión del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo.

en cuanto a la interpretación y aplicación del Derecho Fiscal de nuestro país en el ámbito federal, sin dejar de bosquejar también propuestas de modificaciones a fin de perfeccionar la regla antiabuso recién establecida.

Palabras Clave

Elusión fiscal. Obligación tributaria. Regla antielusión. Regla general antielusión. Regla especial antielusión. Razón de negocios. Sustancia económica. Sistema impositivo.

garding the interpretation and application of the Tax Law of our country in at the federal level government, while also outlining proposed modifications to refine the newly established anti-avoidance tax rule.

Key Words

Tax avoidance. Tax obligation. Anti-avoidance rule. General anti-avoidance rules. Special anti-avoidance rules. Business purpose. Economic substance. Tax system.

I. INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal es uno de los temas de permanente preocupación para los fiscos en todo el mundo y más ahora dada la sofisticación en los esquemas utilizados por los contribuyentes para evitar, ya no solo incurrir en el hecho imponible que dé nacimiento a una obligación de carácter tributario sino, además, tener acceso a sendos beneficios en esta materia que signifiquen una reducción en el pago de aquel deber, sin violar abiertamente la ley, pero atentando en contra de su esencia y teleología.

En dicha tesitura es que desde los organismos internacionales involucrados en las cuestiones económicas y de finanzas públicas se han impulsado diversas acciones con el objetivo principal de encarar los comportamientos antes descritos, recomendando la adopción de sendos mecanismos para ello, algunos surgidos de esas mismas instancias; otros, si bien tuvieron su origen en las legislaciones domésticas de ciertos países, en vista de la eficacia demostrada, los han impulsado para adoptarse en el mayor número de marcos normativos internos para que, con una acción multilateral concertada, sean cerradas las brechas a la elusión de los compromisos fiscales.

A grandes rasgos, esa es la génesis y evolución de los instrumentos denominados “cláusulas antielusión” o “cláusulas antiabuso”, las cuales, con diferentes perspectivas y orientaciones, tienen como misión fundamental prohibir las

prácticas de elusión mediante su introducción en los regímenes tributarios. Son reglas jurídicas que pueden asumir dos diferentes formas: una de ellas es la concerniente a un presupuesto que únicamente cobra aplicación tratándose de casos específicos, es decir, combaten concretamente un tipo o figura de elusión, uno a la vez; mientras que otras con un alcance más extenso, le hacen frente como un fenómeno general, esto es, una actividad abstractamente considerada.

Precisamente, el fondo del presente trabajo es la segunda categoría de cláusulas señaladas, a propósito de la reforma al Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de este ejercicio, que adopta por primera vez un instituto de esta naturaleza en un nuevo Artículo adicionado.

Si bien esta porción normativa no da lugar a un texto demasiado extenso, cierto que su contenido es harto complejo por lo inclusión de múltiples cuestiones no advertidas con la simple lectura, de ahí que, para entender esta disposición, con miras a una correcta aplicación que armonice con las prerrogativas fundamentales de los contribuyentes, es menester discurrir acerca de qué debe entenderse por elusión, así como establecer las diferencias que guarda con figuras similares, relacionadas con evitar las obligaciones tributarias.

En dicho orden de ideas, también procede un análisis sobre las cláusulas antielusión y sus especies anunciadas previamente, con revisión de las doctrinas así como los precedentes, legales y judiciales, que las sustentan, enfáticamente relacionados con la razón de negocios y la sustancia económica de las operaciones gravadas; lo anterior, con la finalidad de posteriormente establecer cómo la experiencia de otros países, más aventajados en su utilización, permeó en nuestro sistema tributario, tanto en la reforma concretada como en iniciativas anteriores que intentaron acogerla.

Habrà oportunidad, por último, de comentar algunos derroteros que esta novedosa regla traerá para inhibir la elusión fiscal, que sin duda transitarán hacia inéditas orientaciones en cuanto a la interpretación y aplicación del Derecho Fiscal de nuestro país en el ámbito federal, sin dejar de bosquejar también propuestas de modificaciones a fin de perfeccionar la regla antielusión recién establecida, que la tornen más eficaz y apropiada a nuestras realidades social, económica y jurídica, sin despreciar desde luego las aportaciones internacionales existentes, más bien matizándolas al contexto mexicano.

Es deseo del suscrito que esta colaboración sirva a los propósitos glosados, que origine otras tantas inquietudes para reflexión de este tema y, por supuesto, resulte de interés para quienes destinen su tiempo a leerla.

II. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

La cláusula antielusión que recientemente fue incorporada en el Código Fiscal de la Federación, con motivo del paquete de reformas en materia fiscal, presentado por el Ejecutivo Federal el pasado 8 de septiembre de 2019 al Órgano Legislativo Federal², adquiere su nombre precisamente de una figura siempre controvertida, asociada con fenómenos que tienen como común denominador evitar la obligación tributaria³, en su aspecto de pago.

Así, resulta conveniente hacer el análisis conceptual de este instituto juntamente con quienes comparte la característica en comento.

1. ¿Qué se entiende por elusión?

Conforme al lenguaje coloquial, esta palabra⁴ alude a la acción y efecto de eludir, entendiéndose por este último término, entre otros significados, evitar con astucia una dificultad o una obligación⁵.

² Agotado el procedimiento bicameral en el Congreso de la Unión, las modificaciones a la normatividad tributaria se concretaron mediante el respectivo Decreto de reformas al Código Tributario, junto con las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado y Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019.

³ Un sector considerable de la doctrina fiscal recomienda distinguir entre la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, no obstante haber quienes consideran ambas expresiones equivalentes. La relación jurídico-tributaria es el vínculo que une a los sujetos involucrados, por cuya virtud se crean, transmiten, modifican o extinguen derechos y obligaciones tratándose de la potestad del Estado para imponer unilateralmente contribuciones. Mientras que la obligación tributaria únicamente se refiere a uno de los aspectos de ese ligamen, el concerniente a la necesidad impuesta al sujeto pasivo en el sentido de observar un determinado comportamiento o el otorgamiento de una prestación a favor del sujeto activo, consistente ya sea en un dar, hacer, no hacer o incluso tolerar. Por tanto, fácilmente se advierte que, la relación de trato es el todo y la segunda es tan solo una parte de esta, circunscrita solamente a lo ya mencionado. El detonante para que se actualicen ambos conceptos forzosamente será la realización del hecho o supuesto previsto en una norma jurídica, obviamente de carácter tributario, que en tanto no se verifique, no genera ninguna atribución u obligatoriedad. *Cfr.* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2017, pp. 89-90.

⁴ El término en idioma inglés que refiere a este fenómeno en cuestión, encontrado en los textos propios de la materia tributaria es "*tax avoidance*".

⁵ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., Madrid, RAE, 2014, <https://dle.rae.es/eludir>.

De acuerdo a este enunciado y partiendo del postulado fundamental en que cualquier particular puede arreglar sus negocios como considere conveniente a sus propios intereses, incluso para aminorar su carga fiscal lo mayormente posible, se considera que la elusión no es contraria a Derecho cuando: "... consiste en el aprovechamiento legítimo, llevado a cabo fundamentalmente por parte del contribuyente, de las múltiples posibilidades que de forma explícita o implícita le ofrece el legislador para reducir o evitar el pago del tributo"⁶.

Sin embargo, desde otra perspectiva, la elusión ilegítima es entendida como la actividad desplegada maliciosamente con la finalidad de evitar, cualitativa o cuantitativamente, el pago de un impuesto, a través de la utilización de las formas y estructuras jurídicas con ese único afán, sin pretender que estas últimas surtan su natural finalidad, más que la obtención de un beneficio impositivo⁷.

Ahora, si bien la obtención de una ventaja fiscal no ha de estimarse indebida, la institución en comento es precisamente antijurídica cuando el revestimiento de los actos jurídicos es utilizado solamente para distorsionar una realidad económica exteriorizada, a efectos de terminar no pagando una contribución; esto es, la manipulación de su forma a tal extremo, que su empleo disconforme respecto a la finalidad a la cual estén naturalmente orientados solo revela el propósito de evadir un tributo. Para clarificación de lo expuesto, cabe considerar:

si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anómalas en relación con algún acto o negocio jurídico que pretende llevarse a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta ilícita aun cuando esa forma jurídica en sí misma no esté prohibida por el derecho privado⁸.

Por su parte, durante la realización de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en 2008, en Isla Margarita, Venezuela, el Instituto Latinoameri-

⁶ Jiménez González, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, p. 110.

⁷ No debe perderse de vista que las realidades sujetas a imposición son manifestaciones de riqueza generadas con motivo de la realización de actos o actividades regulados por disposiciones jurídicas en sus vertientes civiles o comerciales; aunque no es dable descartar actuaciones correspondientes al Derecho Público, que den lugar a una tributación.

⁸ Johnson Okhuysen, Eduardo, "Elusión fiscal", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2000, t. D-H, p. 1479.

cano de Derecho Tributario con relación a la caracterización de la elusión concluyó lo siguiente:

PRIMERA. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores y principios del sistema tributario;

SEGUNDA. La elusión constituye un comportamiento lícito, y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas⁹.

Bajo este último enfoque comentado es que la doctrina y legislación en materia fiscal admiten la posición en cuanto a impedir la elusión mediante diferentes instrumentos, uno de los cuales ha adquirido notoria importancia, el prevenido en el nuevo Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, al que nos referiremos más adelante.

2. Tipos de elusión

La tipología a la cual haremos mención debe ser considerada dentro de los contextos mencionados en el apartado anterior, relativos a un fenómeno que trastoca ilícitamente o no al sistema tributario¹⁰.

A. Elusión por reacción

Esta modalidad está precedida por cambios en el régimen impositivo, de tal suerte que los contribuyentes realizan una reorganización interna, sobre todo, en el ámbito de las deducciones en cuanto a incrementarlas y así aminorar la base de su contribución.

La implementación de esta estrategia está asociada a la existencia de huecos o vacíos legales respecto a la limitación de los conceptos a deducir y a su magnitud, o en su defecto, a políticas instauradas desde la perspectiva de los

⁹ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones xxiv Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ILADT, 2008, en <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.

¹⁰ La nomenclatura de la clasificación citada obedece a la autoría de Mathews, Russel, *Hacienda pública española*, Madrid, Ministerio de Hacienda de España, 1984, núm. 91, p. 334.

tributos que no estén vinculados a objetivos fiscales, sino a medidas de estímulo no recaudatorias.

B. *Elusión defensiva*

Dentro de esta categoría están comprendidas las actitudes de los sujetos contribuyentes —percutidos e incididos¹¹— que tienen como motivo la percepción de injusticia en el establecimiento de un tributo, por lo que esta modalidad implica una especie de *autotutela* frente a la potestad impositiva del Estado.

Así, los afectados despliegan un comportamiento tendente a la aminoración del tributo o supresión respecto a su esfera jurídica.

C. *Elusión por manipulación*

Esta forma elusiva conlleva el empleo de formas atípicas o artificiales con la única finalidad de abatir o eliminar la carga tributaria, a partir de insuficiencias o deficiencias en la construcción del sistema de tributación o en su administración.

Es así como se recurren a fórmulas de la más diversa naturaleza y valor jurídico en la consecución de ese objetivo, que proliferan a través de un escenario ideal determinado por las flexibilidades o fallas existentes en el orden fiscal, en las vertientes apuntadas.

3. *Elusión y otras figuras relacionadas con evitar la obligación tributaria*

La elusión es una de las diversas especies que constituyen el género de no cumplimiento de una obligación impositiva que, en términos generales, es identificado como evasión¹², la cual consiste en evitar el pago de un impuesto, de tal manera que no sea cubierto en forma alguna¹³.

¹¹ La percusión es el efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo, quien lo paga a la autoridad exactora; mientras que la incidencia es el fenómeno por cuya virtud la carga del impuesto gravita sobre determinada persona quien no encuentra otro sujeto al cual transmitirle el gravamen en cuestión. En ambas situaciones estamos hablando de los momentos de la cadena impositiva que van desde la aplicación del impuesto hasta sus últimas consecuencias. *Cfr.* Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28^a. ed., México, Porrúa, 2008, pp. 396, 398. La diferencia entre ambas figuras estriba en que, la persona incidida siempre será quien soporte en su economía el pago del impuesto, siendo que el sujeto percutido es quien nominalmente, a nivel del supuesto de ley, está obligado a pagarlo, pero no necesariamente termina haciéndolo, dada la posibilidad de transferir la consecuencia del gravamen a persona diversa. *Cfr.* Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 104.

¹² La evasión más que considerarse como una fenomenología propia de los efectos de los impuestos está vinculada con el establecimiento de estos: Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 400.

¹³ *Cfr.* Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34^a. ed., México, Porrúa, 2004, p. 348.

Los criterios autorales consistentemente identifican dos grandes tipos: la que es legal, lícita o legítima y la ilegal, ilícita o ilegítima¹⁴; criterio diferenciador que no está basado tanto en el elemento volitivo o de intencionalidad respecto a evitar el pago del tributo, sino a la utilización de medios que contravienen o no las disposiciones jurídicas atinentes. No obstante, son detectables férreas argumentaciones que estiman la existencia únicamente de la segunda clase mencionada¹⁵.

Así, determinados sectores reconocen como evasión legítima la consistente en impedir a través de medios no prohibidos por la ley, el nacimiento de una obligación tributaria o minorar su cuantía, que de otra manera se habría actualizado al realizarse el hecho imponible previsto, en sus términos, dentro de la hipótesis normativa. A esta se le identifica comúnmente como elusión propiamente dicha.

Por otro lado, la de carácter ilícito —que es la evasión clásica en concepción de la gran mayoría de los tratadistas—, conforme a sus defensores, existe cuando se consigue la supresión, reducción o diferimiento de pago en el impuesto, pero con medios proscritos por la ley¹⁶.

¹⁴ Son constructores de esta línea de pensamiento Armando Giorgetti, Jacinto R. Tarantino, Alejandro Duma y Peña, y Jean Claudé Martínez, como se lee en: Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2006, pp. 39 y 41.

¹⁵ Autores representativos de esta posición son: Giuliani Fonrouge, Manuel Andreozzi (Cfr. Garza Sergio, Francisco de la, *op. cit.*, p. 403) y Ezio Vanoni. De este último destacamos las siguientes reflexiones que involucran la dimensión económica, pública y social de la evasión, apreciable en su famoso discurso pronunciado ante el Parlamento italiano en 1956, conocido como el *discurso de la gente pobre*: "... Se ha confirmado en mí la convicción de la utilidad de profundizar el estudio de un fenómeno como la evasión que en tantos aspectos es deletéreo y, en cualquier caso, reprobable por lo que tiene de antisocial, y al cual, la colectividad y el legislador tienen el deber y el derecho de combatir para reducirlo a proporciones tolerables; y hacerlo de manera tal que en adelante deje de constituir una de las expresiones de mayor relieve de esa peligrosa decadencia de las costumbres civiles y de la moral pública de muchos países. Su responsabilidad como quiera que sea, recae sobre todos los ciudadanos, sean sujetos activos o pasivos de la imposición, porque todos somos partícipes, si bien en diferente grado, de las manifestaciones de la vida social". Citado por Tapia Tovar, José, *op. cit.*, pp. 1-2.

¹⁶ Desde las IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios efectuadas en Estoril, Portugal, en 1970, se admitió reservar el uso de "evasión tributaria", a las conductas ilícitas adoptadas por los contribuyentes para eximirse, total o parcialmente, del cumplimiento de la obligación tributaria; mientras que el término "elusión" queda circunscrito a los comportamientos que conducen a un resultado impositivo favorable, pero sin haber violación al texto de la ley. Cfr. Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Buenos Aires, Astrea, 2016, p. 419.

La conducta evasora puede manifestarse a través de un comportamiento comisivo u omisivo, esto es, acciones u omisiones. Siguiendo al tributarista brasileño Antonio Roberto Sampaio Doria¹⁷, la evasión de no acción, así como la comisoria, pueden manifestarse de las siguientes formas:

- Abstención de incidencia, por inacción o legítima. Caracterizada porque el sujeto pasivo se abstrae de efectuar el hecho generador del que dimana la obligación tributaria. Puede denominarse evasión impropia, al no implicar transgresión alguna a la ley impositiva;
- Transferencia económica. Es la dislocación del efecto económico del tributo realizada por el sujeto pasivo, quien es legalmente el contribuyente, hacia persona diversa, la que adquiere el carácter de contribuyente de facto. Traslación que está plenamente autorizada por la ley, de ahí que, también es una evasión impropia; y
- Evasión por inacción no intencional. Generada por la ignorancia del contribuyente, resultante de la alta complejidad que por lo regular asumen actualmente los sistemas tributarios.

A las anteriores modalidades es de añadir, verbigracia, el apego a presunciones impositivas favorables en materia de ingresos, postergando así el pago de los impuestos con las ventajas económicas inherentes por esa temporalidad; o bien, aprovechar defectos o vacíos en la legislación a fin de acceder a exenciones o tratamientos especiales¹⁸.

En torno a este concepto de evasión hay diferentes fenómenos, unos legítimos otros ilegítimos, habida cuenta que existen diferencias entre cada uno, que es conveniente distinguir y serán comentadas a continuación, sin ahondar más sobre la elusión ya tratada con antelación.

A. *El fraude de ley*

Amén de no tratarse de una categoría jurídica exclusiva del Derecho Tributario, no obstante, para algunos autores es el equivalente exacto a la elusión fiscal¹⁹, concebida como: “la figura a través de la cual se consigue un resultado —pagar menos

¹⁷ Citado por Tapia Tovar, José, *op. cit.*, p. 40.

¹⁸ Duma y Peña, Alejandro, *El delito tributario*, Concepción, Ediciones Samver, 1970, p. 2.

¹⁹ En dicho sentido se pronuncian César Albiñana García y Giuliani Fonrouge: Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 403.

tributos— distinto al que sería normal, de haber actuado conforme a las normas que son propias del negocio jurídico realizado”²⁰.

En otras palabras, entiéndase como la obtención de un resultado económico a través de un negocio jurídico que no es el ordinario ni natural para ello, pero con una determinada consecuencia tributaria: una menor carga impositiva.

La estructura de este comportamiento presupone la concurrencia de dos normas jurídicas: una de ellas, denominada norma de *cobertura*, que sustenta la realización de la estructura negocial por la cual se concluyen resultados correspondientes a diverso negocio jurídico regulado por otra norma, la *defraudada*, que no son los realmente queridos por el agente, sin embargo, eligió aquella pues, de haber seleccionado la segunda, el impacto tributario implicado sería mayor.

B. Simulación

Con frecuencia, los causantes, en vez de acudir a la realización de un negocio jurídico típico para conseguir resultados atípicos o impropios a él —como en el fraude de ley antes visto—, recurren a representaciones que no tienen realidad, meras apariencias, siendo el caso de la simulación jurídica.

Lleva implícito el propósito de las partes intervinientes de una negociación en engañar a terceros —incluso puede ser la autoridad fiscal—, haciendo suponer que han celebrado un determinado acto que, en realidad no han querido efectuar, o bien, hacen pasar el acto concertado por uno diverso. Es así como la voluntad querida y la realidad son disconformes en relación con la intención manifestada, generando una falsa representación.

Por consiguiente: “Las partes recurren a ese artificio para hacer creer en la existencia de un acto no real o en la naturaleza distinta de un acto realizado seriamente... Debe reconocerse que, en la mayoría de los casos, la simulación se dirige a defraudar a los terceros o a ocultar una violación legal”²¹.

A fin de que exista es menester la presencia de pluralidad de voluntades, pues supone: “... una inteligencia entre las partes, estas cooperan juntas en la creación del acto aparente, en la producción del fantasma jurídico que constituye

²⁰ Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, y Tejerizo López, José Manuel, *Derecho Tributario*, 22^a. ed., Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, p. 134.

²¹ Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria: Análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2014, p. 8.

el acto simulado ya que, sin el concurso de todos, la simulación no es posible, no basta con el propósito de uno sólo, pues ello constituye una reserva mental, no una simulación”²².

El distingo entre fraude de ley y simulación estriba, a decir de Queralt, mientras en el primero hay un negocio jurídico real, en la segunda solo una apariencia de tal, para encubrir una realidad, simulación absoluta; o en su defecto, poner de manifiesto una realidad distinta, simulación relativa²³.

C. Economía de opción

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

La operatividad de este instituto precisa, en la opinión de Sergio Francisco de la Garza, que la ley ofrezca dos fórmulas impositivas, que si bien diferentes, instrumentan prácticamente el fin o resultado que pretende lograrse, entonces, es indispensable que la alternativa devenga de la ley expresa y no implícitamente²⁴.

Ahora bien, la diferencia medular entre la economía de opción y una evasión ilegal, además de la naturaleza legítima de los instrumentos orientados a no incurrir en una obligación fiscal, estriba también en el momento en el cual se emplean,

²² *Idem*.

²³ Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José Manuel, y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2013, p. 262.

²⁴ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 401. Por el contrario, Larraz sostiene que la economía de opción puede derivar también implícitamente de la norma impositiva. En efecto, si bien esta llega a conceder abiertamente al contribuyente alternativas que conllevan sendas ventajas fiscales, las cuales habrá de formalizar ante la propia autoridad, a través de avisos o declaraciones, en otras ocasiones esto no es necesario, bastando al obligado adecuar su comportamiento de acuerdo con otras figuras jurídicas, por razones fiscales, pero sin contrariar el espíritu o finalidad de la norma. Larraz, José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952, p. 60. Esto último es perceptible en consideración a que la economía de opción habrá de reunir dos notas esenciales: a) Un resultado típico, es decir, la consecuencia que produzca la estructura jurídica utilizada no sea artificiosa o impropia, de acuerdo con lo que para ella dispone el ordenamiento jurídico regulador y; b) La existencia de motivos económicos válidos, esto es, la presencia de efectos económicos, financieros, corporativos o jurídicos adicionales a la simple ventaja fiscal.

pues en la primera es con antelación a la producción del hecho generador que le da nacimiento a la misma, siendo que, en la segunda, es en forma concomitante o posterior a tal evento, lo que incluso puede constituir fraude al fisco.

D. *Defraudación fiscal*

En ocasiones, evitar el cumplimiento de una obligación tributaria es infractora de normativas legales bajo ciertos requisitos fijados en aquellas incorporando, como consecuencia de lo anterior, una sanción de naturaleza penal.

Si el ente estatal está investido con la potestad de obtener coactivamente recursos económicos de los particulares para sufragar los gastos públicos, luego debe dársele también el medio para hacer cumplir esa disposición. Por ende: "... El Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Éstas son las sanciones represivas o penas como, por ejemplo, las privativas de libertad"²⁵.

Toda vez que la evasión fiscal conlleva la realización de acciones comisivas u omisivas para el no pago de la obligación tributaria, dado que el Código Fiscal de la Federación, en el capítulo relativo a los delitos fiscales no la previene con ese carácter, procede efectuar algunas reflexiones al respecto.

En ese tenor, la figura típica, antijurídica y culpable de acuerdo con ese cuerpo legal, que importa actos o maniobras para sustraerse, parcial o totalmente de la obligación de pagar contribuciones, con quebranto al sistema impositivo es la defraudación fiscal²⁶.

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, mandata que, comete ese delito quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite, total o parcialmente, el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

²⁵ Villegas, Héctor Belisario, *op. cit.*, p. 424.

²⁶ Indiscutiblemente, la defraudación fiscal no es el único delito previsto por el Código señalado, existen otras figuras delictivas como son el contrabando y hechos relacionados con: el Registro Federal de Contribuyentes; con declaraciones o la contabilidad; con aparatos de control volumétrico, sellos o marcas oficiales; la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; visitas domiciliarias; amenazas de formular denuncia, querrela o declaratoria de ejercicio de acción penal; servidores públicos que revelen información proporcionada por el sistema financiero; y con mercancías que estén en recinto fiscal o fiscalizado. Todo lo anterior contenido en los Artículos 102 a 115.

Conforme a este enunciado general, el delito está constituido por dos modalidades²⁷: la omisión de pagar una contribución o acceder ilegítimamente a un beneficio fiscal; siempre que, en ambas situaciones, exista el engaño²⁸ o aprovechamiento de errores²⁹.

También, cabe destacar que es un supuesto delictivo tanto de acción como omisión, significa la abstención en todo el pago de una contribución o una parte de la misma, o bien, la consecución de ganancia ilícita, injusta y sin equidad, con perjuicio al fisco federal, es decir, un detrimento patrimonial en su contra, extensivo al bienestar común, que puede resultar afectado en la recepción de los servicios públicos que el Estado viene otorgando a la sociedad y forman parte de su razón fundamental.

Paralelamente a esta defraudación fiscal general, el siguiente precepto del Código Tributario Federal —Artículo 109— equipara las conductas ahí descritas con el delito en examen, pues se les imponen las mismas penas que a la hipótesis del numeral precedente³⁰.

Las diferencias entre elusión y defraudación fiscal son evidentes; tanto por lo que hace a los medios empleados en cada una de ellas para evitar el cumplimiento de una obligación tributaria —lícitos e ilícitos, respectivamente— como por las sanciones a través de las cuales son reprimidas; en el caso de la elusión, la vía procedente y las autoridades competentes para su imposición son las administrativas, reprochables por medio de apercibimientos, ineficacias declaradas, multas o el establecimiento de conceptos accesorios que las incrementen, etcétera; mien-

²⁷ Adviértase, no se está en presencia del mero incumplimiento a un deber de la norma tributaria, sino que la norma se incumple en virtud de un engaño o aprovechamiento de error. Hernández-Romo Valencia, Pablo, *Los delitos fiscales: Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, México, Tirant lo Blanch, 2016, p. 149.

²⁸ En este contexto, el engaño se traduce en servirse de algo para faltar a la verdad en lo que se dice o se hace. *Ibidem*, p. 148.

²⁹ Para efectos del ilícito penal de trato, por aprovechamiento de errores debemos entender el sacar provecho de una acción desacertada o equivocada, generalmente con astucia o abuso. *Ibidem*, p. 150.

³⁰ Remitimos a la consulta de ese dispositivo para mayor ilustración, no deteniéndonos en su análisis, por estar fuera del tema central analizado.

Cabe hacer crítica en el sentido de que es inadmisibles equiparar lo preceptuado por el Artículo 109 a las penas del diverso 108, dado que este delito en cuestión precisa de un monto defraudado, lo que no se desprende del primer ordinal señalado; en todo caso, solo configuran tentativas de fraude. *Ibidem*, p. 163.

tras que para la defraudación fiscal los castigos incluyen la privación de la libertad, siendo las autoridades judiciales quienes tienen la facultad para infringirla a quien la cometa.

III. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Los sistemas tributarios en la actualidad se enfrentan a una realidad en la cual los contribuyentes, con mayor frecuencia, efectúan actos y operaciones orientados a una aplicación de las normas fiscales contraria a su propia teleología, con el destacado propósito de obtener ante todo y, sobre todo, un ahorro en sus obligaciones fiscales.

Efectivamente, frente al hecho imponible previsto en la ley como presupuesto que, de concretarse, dará nacimiento a una obligación tributaria, el contribuyente asume alguna de las actitudes siguientes.

Una de ellas, se abstiene de realizar dicho hecho, por tanto, no nace obligación impositiva alguna que pagar. Otra posibilidad es la verificación de un acto o actividad coincidente con el hecho imponible; consecuentemente, existe la obligación tributaria, misma que satisface lisa y llanamente. Un diferente escenario es cuando su comportamiento está de acuerdo con el hecho imponible descrito en la ley, originándose la obligación de pago del impuesto sin embargo decide no hacerlo, asumiendo la consecuencia del cobro coactivo por parte de la autoridad, a través de la ejecución forzosa. La última opción, es la relativa al uso de medios, lícitos o ilícitos, para lograr un mismo resultado económico al que llegaría con la realización del hecho generador de la contribución; pero sin incurrir en él, evitando ubicarse en el régimen fiscal que corresponda.

Ahora, como fue asentado en el punto anterior, si bien los causantes, por el ejercicio de la autonomía de su voluntad, la libertad de contratación y la libre empresa, les asiste el derecho legítimo de organizar sus negocios de tal forma que reduzcan su carga tributaria, lo cierto es que la utilización de estas economías de opción no puede dirigirse a extremos irracionales, de tal forma que vean rebasado su ámbito de aplicación.

Como consecuencia de la interrelación entre el actuar de los contribuyentes que formalizan actos, contratos o negocios desnaturalizando su causa y aprovechar de esta forma una carencia de tributación o una situación de menor gravamen, hay una reacción política y social de todas las instancias encargadas de la creación,

interpretación y ejecución de las normas tributarias, domésticas e internacionales inclusive, con el propósito de inhibir prácticas de planificación que eviten la adecuada contribución a los gastos públicos.

Precisamente, uno de los instrumentos a los que se ha recurrido con esta finalidad son las denominadas cláusulas antielusión, para combatir actuaciones artificiales, fraudulentas, abusivas y/o carentes de finalidad económica, con el único propósito de acceder a una ventaja fiscal que distorsione la aplicación del sistema impositivo, interno o supranacional³¹.

Justo es mencionar, el establecimiento de estas cláusulas afecta la sensibilidad del universo de pagadores de impuestos, pues tienen ante sí el gran reto de armonizar la seguridad jurídica, la innovación empresarial y la correcta distribución de las cargas tributarias.

Así, este acápite referirá un análisis de la institución glosada al tenor de los puntos desarrollados a continuación.

1. *Referencias histórica*

Si bien actualmente ha proliferado la incorporación de normas antielusión en los ordenamientos fiscales, lo cierto es que su creación es bastante remota, más de cien años, ubicando el antecedente más lejano en Nueva Zelanda en 1878, cuando fue incorporada a la Ley del Impuesto sobre la Tierra, Sección 62, para evitar que los propietarios transfirieran el correlativo impuesto a sus arrendatarios.

³¹ Otras instituciones coincidentes con dicha finalidad son: *a)* la elaboración de principios y doctrinas, frecuentemente desarrolladas por la actividad de los órganos de impartición de justicia fiscal; *b)* la interpretación analógica que se presenta en los sistemas tributarios que la aceptan, cuando la realización de un hecho no tipificado produce un resultado equivalente al de un hecho imponible que sí lo está, subsanando una laguna existente al determinar que, por similitud, deben primar en ambos casos las mismas consecuencias impositivas; *c)* las ficciones, que alteran la naturaleza que las operaciones tienen con arreglo a las disposiciones comunes u otras ramas jurídicas, asignándoles una diversa solo en el contexto de la tributación y; *d)* las presunciones legales, que a partir de la comprobación de determinados hechos se asume la existencia de otros de los cuales no hay certeza, pero que son consecuencia de aquellos por mandato de ley. *Cfr.* Gamarra Acevedo, Carmen Rosa, *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*, Lima, Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas-Universidad de Lima, 2018, Trabajo de investigación para optar por el título profesional de Contador Público, pp. 99-102, http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Más adelante —1919—, Alemania fue una de las primeras naciones en conformar una norma antielusiva, de acuerdo con la siguiente narración sucinta sobre su evolución:

-Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919. La cual dispuso para la interpretación, con miras a la aplicación del marco tributario, debía considerarse el objeto y fin económico de las transacciones;

-Ley de Adaptación Impositiva alemana de 1934. En el contexto de la política del nacional socialismo instaurado, estableció que, las normas fiscales habrían de interpretarse de acuerdo con las concepciones de esta doctrina, la opinión general, el objeto y significado económico, así como la evolución de las condiciones generales³². Ello regía para el orden administrativo como en el ámbito de la impartición de justicia;

-El Tribunal financiero del Reich. Mediante una sentencia pronunciada en 1937, sentó precedente en el sentido de que, la forma tributaria elegida por los causantes no necesariamente es decisiva, que lo será la efectiva situación económica del hecho y reiterando lo que legislativamente preceptuaba la ley respecto la concepción nacionalsocialista, la opinión e importancia de la colectividad;

-Si bien en 1977 fueron reformadas diversas ordenanzas impositivas, se conservó la interpretación desde la perspectiva económica antes referida, con la adición de facultar a la Administración Hacendaria para desconocer actos simulados y gravar los verdaderamente realizados.

³² Desde 1933, el autor alemán Hensel, identificó la discrepancia que podía suscitarse entre el presupuesto de hecho económico que pretendía gravarse por el legislador y la configuración del hecho imponible. Al respecto, extraemos lo conducente: "Así, resulta que el presupuesto económico puede realizarse, igualmente, a través de otro camino, que la finalidad económica puede alcanzarse de un modo diverso al previsto por el legislador, al concebir la ley tributaria. Y el anhelo, inherente a la vida económica, de alcanzar resultados con la mayor minoración de inconvenientes (como tales se consideran los tributos exigidos en determinadas partes del camino que conducen a los fines económicos) dará lugar a la evitación del presupuesto de hecho legal, cuando pueda alcanzarse el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio. ¿Cómo debe comportarse el legislador frente a este fenómeno de elusión del presupuesto de hecho?". Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, trad. de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons, 1933, p. 225.

En Italia, debido a la influencia de la Escuela de Pavia³³, se adoptó el método exegético funcional de la norma tributaria, teniendo en mente cerrar el paso a la elusión, lo que se extendió por Francia³⁴, España³⁵ y otros países de Europa, pasando a Latinoamérica³⁶, siendo Argentina de los primeros en prever lo conducente en su ley para 1948. Uruguay hizo lo propio en 1959, dentro de su Proyecto de Código Fiscal, ponderando la naturaleza de los hechos gravados. En 1967, el Modelo de Código Tributario para América Latina acogió este parámetro a partir del cual otras legislaciones lo recibieron, con diferentes gradaciones en cada una de ellas: Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Uruguay y Perú, entre otros.

2. Concepto de cláusula antielusión

Grosso modo, es dable conceptualizar las cláusulas antielusión, o también conocidas como cláusulas antiabuso, como instrumentos normativos tendentes a evitar los efectos de actos, actividades o negocios efectuados con un propósito solamente fiscal, sin ningún otro motivo válido.

Con apoyo en lo expuesto por García Novoa, las cláusulas de trato son definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan consecuencias jurídicas que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración Tributaria de potestades para desconocer el acto o negocio realizado con intención elusoria o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir³⁷.

Sin importar su creciente utilización en los distintos órdenes tributarios, deben ser entendidas como previsiones de excepción, aplicables a prácticas deliberadas de fraude o abuso, por cuya virtud son tipificados supuestos de hecho

³³ Con los aportes principalmente de Ezio Vannoni, Dino Jarach y Benvenuto Griziotti.

³⁴ Bajo el enfoque del "*abus de droit*" en la legislación francesa. Cfr. 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*, Agencia Estatal de Administración Tributaria-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, VII Beca de Investigación AEAT-CIAT-IEF, p. 51, https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf.

³⁵ Desde la perspectiva del fraude de ley (*fraus legis*); lo mismo acontece en Holanda. *Idem*.

³⁶ Lo que llevó hoy al establecimiento de cláusulas generales antielusión. *Idem*.

³⁷ García Novoa, César, "Elusión y evasión internacional", *I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 2012, p. 5.

elusivos como hechos generadores de tributos, levantando el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente implican otra realidad. Su construcción contiene significados de hechos y normas que no corresponden con la experiencia comercial sino al fenómeno elusorio que pretenden controlar³⁸.

En función de la extensión respecto a su aplicación, existen dos tipos de estas cláusulas: las *generales* y las *especiales*, división de la que derivan características que les dotan de identidad diferenciada en el terreno de la tributación.

3. Cláusulas generales antielusión

La generalidad imbebida en este tipo de cláusulas³⁹ no está referida a la indefinición de los sujetos destinatarios, más bien, adquieren su denominación pues devienen ajustables a cualquier tributo, así como a cualquier acto u operación de un obligado tributario, merced las cuales, el legislador introduce una formulación legal abstracta cuyo efecto es no tomar en cuenta formas abusivas o disimuladas a fin de evitar la hipótesis de incidencia en una figura contributiva, de tal suerte que la autoridad fiscal podrá desconocer el negocio efectuado con propósito elusorio y, en su caso, recalificarlo al que verdaderamente corresponda, con las consecuencias impositivas inherentes.

Será la misma ley quien establezca estas normas, con mayor o menor grado de precisión, pero no autorizan a la Administración Tributaria para crear nuevos tributos o extender el ámbito de aplicación de la norma fiscal a casos no previstos por ella, solo salvaguardar el cumplimiento de los hechos imposables ya establecidos por mandato legal. De tal manera que su adopción por los sistemas fiscales obedece a la necesidad de enfrentar prácticas del tipo anotado, incluyendo aquellas que no han sido objeto de una disposición específica, colmando las lagunas existentes ante esa ausencia.

La estructura de una cláusula general antielusión requiere la concurrencia de dos elementos esenciales: el empleo de formas abusivas e impropias no adecuadas para obtener el fin económico buscado; y un *test* de "propósitos comerciales"

³⁸ Consideraciones extraídas del criterio aislado correspondiente a la tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 69, t. IV, agosto de 2019, p. 4588, con el rubro: "NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN".

³⁹ Conocidas también por su acrónimo en inglés GAAR (*General Anti-avoidance Rule*).

o “motivos económicos válidos” intrínsecos a las operaciones verificadas⁴⁰, que no sean únicamente de naturaleza fiscal.

Son de reconocer las siguientes especies de cláusula general antiabusiva que suelen establecer los sistemas tributarios en cada nación:

- Un primer grupo son aquellas normas denominadas como de “actos y beneficios”, que facultan a la Administración para identificar una transacción o conjunto de operaciones con el propósito o evidente finalidad de obtener una ventaja fiscal y después volver a liquidar la obligación tributaria sobre la base de una transacción que las autoridades suponen es la que el contribuyente debió utilizar y no hizo, sin que sea necesario encontrar una sustancia económica determinada para las operaciones realizadas;
- La segunda categoría son las normas de “preeminencia de la sustancia sobre la forma”, que imponen una interpretación y aplicación del marco fiscal de acuerdo con la naturaleza de una operación o pluralidad de ellas, prescindiendo de la forma legal utilizada por el contribuyente, las cuales permiten a las autoridades reevaluarlas sobre la sustancia económica de una transacción hipotética subyacente;
- El tercer modelo lo constituyen las de “carácter judicial”, construidas por medio de las resoluciones jurisdiccionales que desarrollan más ampliamente las doctrinas sobre la elusión, el fraude de ley y la atipicidad de un acto respecto a un cierto propósito económico, así como los casos a los cuales resultan aplicables;
- La última clase es la concerniente a la doctrina del “abuso del derecho”, para combatir a contribuyentes que recurren a acuerdos ficticios, simulados u otros, no admitidos por el Derecho, con el objetivo de burlar la intención del legislador.

Para la conformación de cualquiera de estas cláusulas generales es aconsejable tener en cuenta los conceptos elusivos establecidos jurisprudencialmente por los tribunales, así como la identificación de las transacciones u operaciones

⁴⁰ Al respecto, García Novoa elabora unos principios generales enfatizando que es de analizar con detalle los parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos negociales adoptados, objetivando al máximo la cláusula general antielusiva, dando relevancia a la finalidad de la operación. Cfr. García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 388.

que conforme a la luz de la técnica tributaria provocan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.

Dentro de las características que deban reunir cualquiera de estas cláusulas generales se encuentran su no vinculación a casos específicos, delimitar lo que habrá de entenderse por una legítima planeación tributaria y señalar las consecuencias de su aplicación. Para ello, deberán prevenirse los procedimientos administrativos atinentes que resguarden los derechos humanos de los contribuyentes, fijen los mecanismos para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia, aseguren el cabal cumplimiento de la obligación tributaria y contemple las sanciones a imponerse.

Creada la norma general antielusión, con miras a su correcto acatamiento, se ha recomendado el análisis de las operaciones pretendidamente calificadas como elusivas (tanto de los hechos, como de su adecuación a la norma antiabuso), por un panel de expertos, integrado por profesionales con conocimientos comerciales, vasta experiencia, pertenecientes a la Administración Tributaria y representantes independientes. O en su defecto, la incorporación de un mecanismo “*clearance*” que dé al contribuyente la posibilidad de obtener una respuesta vinculante de la Administración, acerca de si una operación queda comprendida o no, dentro de su ámbito de aplicación.

Por lo común, la demostración de que un acto, operación o negocio cae bajo el imperio de una cláusula general antielusión compete a la propia Administradora de los tributos, aunque existen legislaciones que admiten la postura contraria⁴¹, de ahí que sea el particular quien tiene la carga de acreditar el extremo adverso, o bien, ambas partes comparten tal obligación procedimental⁴².

Como cualquier instituto jurídico, es dable encontrar aciertos y desatinos en su implementación, los cuales conllevan posiciones en cuanto a su aceptación o rechazo.

⁴¹ Cuando el sistema tributario favorece a la Administración con una presunción que le permita, a causa del ejercicio de sus facultades de comprobación, tildar un cierto comportamiento del sujeto revisado como elusivo, es que corresponderá a este último desvirtuar esa aseveración, a través de las pruebas conducentes.

⁴² En Australia, Brasil, Corea del Sur, Estados Unidos de América, Irlanda, Rusia, Singapur y Suecia, la carga de la prueba gravita sobre el contribuyente. Mientras en Alemania, Canadá, Indonesia, Polonia, Sudáfrica y Turquía, la carga probatoria es compartida como ya fue señalado. *Cfr.* Anguita Oyarzán, Christian, *op. cit.*, p. 65.

A. *Ventajas*

Entre las diversas bondades que una cláusula general antielusión reporta a los sistemas tributarios que, en ejercicio de su soberanía, decidan implementarla cabe destacar enunciativamente las siguientes:

- a) Poseen un extenso y más flexible ámbito de aplicación y, dado que es imposible al legislador prever todas las estructuras elusivas que pueden instrumentar los causantes, en virtud de su permanente evolución, sin duda vienen a colmar estos vacíos legales frente a casos no existentes al momento de promulgar la legislación de la materia;
- b) Incluyen en su texto el principio general consistente en que los efectos fiscales son generados por la real intención de las partes al concertar sus actos, operaciones y negocios, con independencia de la forma o estructura jurídica sobrepuesta;
- c) Establecen que, la motivación de las transacciones no puede ser la sola intención de aminorar la carga impositiva, sino deberá existir siempre una razón comercial legítima, que ni siquiera puede verse afectada por la libertad contractual ni la autonomía de la voluntad;
- d) Coadyuvan en el combate de la elusión ya que su presencia desestima el ánimo de eludir por parte de los contribuyentes;
- e) Ayudan al incremento de la recaudación pues no debe perderse de vista que, por lo común, son los grandes contribuyentes quienes acuden a complejos y sofisticados esquemas de planificación agresiva con un alto impacto para las finanzas públicas estatales;
- f) Habilitan a la Administración Tributaria para actuar contra supuestos de evasión no tipificados expresamente en la ley, al no contar con una norma idónea para ellos;
- g) Salvaguardan la igualdad tributaria de todos los obligados a contribuir por el sistema tributario;
- h) Mantienen en alto los estándares establecidos por la moral tributaria.

B. *Desventajas*

Como desventajas atribuidas a las reglas examinadas, los estudios en el tema detectan privilegiadamente las mencionadas a continuación:

- a) Se considera que merman prerrogativas contenidas en normas fundamentales, tales como la legalidad y la seguridad jurídica por su amplitud de aplicación, por tanto, esta característica principal es también su mayor crítica;
- b) Facultan a la Administración para decidir si una situación constituye un caso de elusión o no, atribución discrecional que por una desmesurada utilización puede degenerar en arbitrariedad;
- c) Su estructura y redacción innatas provocan dificultad para su entendimiento y, por ende, aplicación, aumentando la incertidumbre de los contribuyentes;
- d) Sustituyen el mejoramiento del trabajo legislativo y la formulación de políticas fiscales, quedando en ellas principalmente la responsabilidad en el combate a la elusión;
- e) Introducen en los sistemas impositivos el uso de la analogía en el nacimiento de la obligación tributaria, al autorizar la aplicación de la norma a casos no contemplados por ella.

4. Cláusulas especiales antielusión

También conocidas como normas de corrección o de prevención⁴³, a diferencia de las anteriores, estas no son propiamente normas antiabuso, más bien, son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos que pretenden controlar, de manera preventiva, cerrando así espacios a los fenómenos de elusión⁴⁴.

De igual manera, se distinguen por su estructura, constituida por un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo⁴⁵.

La ubicación natural de estas cláusulas dentro del ordenamiento jurídico-tributario serán las leyes rectoras de cada uno de los tributos que estén vigentes, no así una codificación de observancia común, como es tratándose de las cláusulas generales.

⁴³ Son denominadas asimismo por esta abreviatura y expresión en inglés: SAAR (*Special Anti-avoidance Rule*).

⁴⁴ Taveira Torres, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 236.

⁴⁵ Pistone, Pascuale, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padua, CEDAM, 1995, pp. 20-21.

Consecuentemente, dada su aplicación en relación con actos, actividades u operaciones individualmente consideradas, cabe estimar que la Administración no está efectuando una actuación de combate contra la elusión, más bien, se limita en aplicar la norma reguladora del tributo al cual está referida.

Un aspecto interesante para comentar es la cuestión de la carga probatoria, la cual recae en el contribuyente, lo que le importa una situación de más vulnerabilidad en la defensa de sus derechos humanos, a comparación con las cláusulas generales, máxime que, suelen asumir frecuentemente la forma de ficciones y presunciones legales *iuris tantum*.

Respecto a este instituto del Derecho Tributario, estudios doctrinales se han pronunciado tanto a favor como en contra, destacando sus ventajas y desventajas.

A. Ventajas

El atributo más encomiable que se les reconoce es su naturaleza aplicativa *ad hoc*, es decir, hechas para determinada situación o hecho particular. Pero, además:

- a) Son más adecuadas para tratar casos específicos de elusión, pues su redacción es concreta y detallada, asimismo, incorporan criterios y procedimientos técnicos para su aplicación;
- b) No incurren en la necesidad de contener criterios amplios y complicados, como las de carácter general;
- c) No abren debate en torno a su regularidad constitucional;
- d) Su construcción pormenorizada dificulta la arbitrariedad de las autoridades hacendarias;
- e) Presentan más flexibilidad en su adaptación a nuevos esquemas de planificación elusorios;
- f) Están más encaminadas a la prevención de los fenómenos elusorios y no a su corrección.

B. Desventajas

El problema más importante que tienen es el relativo a la imposibilidad del legislador para establecer, de antemano, todos los supuestos de elusión que la permanente creatividad de los contribuyentes se sirva implementar. Sin embargo, también puede decirse en su contra:

- a) Las leyes fiscales especiales pueden terminar saturándose de previsiones especiales antielusorias, con lo cual, su aplicación se vuelve complicada y confusa;
- b) Facilitan a los contribuyentes reaccionar en su contra mediante la innovación de esquemas y planeaciones que les eviten incurrir en el supuesto que previenen;
- c) Requieren constante revisión y actualización desde el punto de vista legislativo.

5. *Principios constitucionales y doctrinas jurisprudenciales que fundamentan las cláusulas antielusión*

El combate a la elusión por medio de cláusulas generales o especiales encuentra sustento primeramente en los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad e igualdad o equidad tributaria, desprendidos del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de nuestro país; mientras, las doctrinas de los tribunales, particularmente extranjeros, han establecido y conformado las ideas e instrumentos atinentes a combatir la elusión, recibidos por México como podrá leerse a continuación:

A. Principios constitucionales que prohíben la elusión

Los postulados mencionados determinan conjuntamente la obligación de todos los contribuyentes para aportar a los gastos públicos, en la medida de sus posibilidades económicas y de acuerdo con lo que taxativamente señala la ley, por tanto, no les está permitido sustraerse a dicho mandato de manera artificiosa, por la celebración de actos, actividades u operaciones con la exclusiva finalidad de evitar el pago de los tributos.

Efectivamente, si bien estos principios inicialmente se erigen como limitaciones al poder tributario del Estado, protegiendo derechos fundamentales de los particulares, lo cierto es que, a su vez, circundan la planificación tributaria y las economías de opción, con la finalidad de lograr el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales al proscribir su elusión, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

La capacidad contributiva es la potencialidad de pagar contribuciones⁴⁶, por cuya virtud los ciudadanos deben desprenderse de una parte adecuada y justa de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestaciones de riqueza para el sostenimiento del aparato estatal y de la sociedad; asimismo: "... se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos"⁴⁷. En esa tesitura, resulta dañada por la elusión, habida cuenta que cualquier alteración en el régimen de un tributo afecta tanto la cuantía como el reparto de la carga impositiva que deben soportar los contribuyentes vulnerando, además, la concurrencia solidaria de todos los obligados para sufragar los gastos públicos.

El principio de legalidad no únicamente preceptúa que, el acto creador de los tributos habrá de ser una ley, tanto en sentido material como formal, sino también, los elementos esenciales de la contribución deben estar señalados y precisados en la misma, como son el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la base y el procedimiento para su determinación, las tasas o tarifas, los casos de exención y las infracciones, con un grado de claridad y concreción razonables, de modo que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni los gobernados estén a expensas del cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, adquiriendo plena certeza sobre la forma como deben atender sus compromisos fiscales⁴⁸.

En tal mérito, si solamente la ley dispondrá la modificación o supresión de los tributos, entonces la voluntad de los particulares no tendrá injerencia en esos extremos, por la verificación de comportamientos que solo pretendan evitar la

⁴⁶ Ríos Granados, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos," en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016, Serie Estudios Jurídicos, núm. 27, p. 68.

Tesis P/J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES"

⁴⁸ Así desde antaño lo precisó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXXI, p. 5753: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".

obligatoriedad de las contribuciones, lo cual no es permisible ni siquiera bajo el enfoque de la autonomía de su voluntad o libertad de contratación, como fue expuesto oportunamente.

La igualdad tributaria significa que todos los sujetos pasivos de una misma contribución, que estén en idénticas condiciones, recibirán trato equivalente en cuanto a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones autorizadas, condiciones de pago⁴⁹; por tanto, la norma solo discriminará sobre la cuantificación de la capacidad contributiva, o bien, en beneficio de quienes por sus circunstancias individuales estén imposibilitados para cumplir en la misma medida, pero siempre que las distinciones establecidas sean soportadas en causas objetivas, razonables, no arbitrarias, adecuadas y proporcionales⁵⁰.

El principio de maras será violentado por la elusión impositiva si tomamos en cuenta, lo que unos no paguen debiendo hacerlo lo tendrán que cubrir otros, con más espíritu ciudadano o menores posibilidades para eludir. Esto último queda manifiesto pues es por demás sabido que los grandes contribuyentes, quienes pueden pagar cuantiosas asesorías tanto contables como jurídico-fiscales, son los más proclives para eludir impuestos exitosamente, generando un mayor boquete en las finanzas públicas, a solventarse desafortunadamente por los causantes de menores recursos con un sacrificio mayor de sus economías personales.

B. *Doctrinas jurisprudenciales*

El desarrollo jurisprudencial, sobre todo en los países anglosajones, ha sido fundamental para la prevención y corrección de la elusión fiscal, dando origen a sendos principios que posteriormente han sido reconocidos legalmente tanto en sus ordenamientos domésticos como por la legislación supranacional. En esta sección habremos de referir los mayormente adoptados.

Comenzaremos con el proveniente de la jurisprudencia norteamericana, que refleja el primado de la sustancia sobre la forma o también conocido como “*subs-*

⁴⁹ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª. ed., México, Themis, 2017, p. 293.

⁵⁰ Para una mejor referencia con relación a estas características que los tributos reunirán en acatamiento del principio de igualdad, recomendamos la lectura completa de la tesis 1a./J. 55/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2016, p. 75, rubro: “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”.

tance over form"⁵¹. Este preconiza que los tribunales no deben circunscribirse al mero análisis de la forma jurídica utilizada por el contribuyente, bajo la cual se presentan los actos o transacciones, para asignar las obligaciones o beneficios fiscales correspondientes a la estructura elegida, deben trascender la misma y, por consiguiente, vislumbrar la auténtica naturaleza de la operación, aplicando el régimen fiscal pertinente. El caso insignia de esta postura fue "*Higgins v. Smith*", en el que igualmente se aceptó la potestad de la autoridad fiscal para mantener o desestimar los efectos de la forma usada ficta o disimuladamente.

Los siguientes supuestos a explicar son la legítima razón de negocios ("*business purpose test*") y la sustancia económica ("*economic substance*"). Conforme al primero, para calificar la actuación del contribuyente se prescinde de la forma empleada, en cambio, cabe indagar la existencia de motivaciones económicas o propósitos comerciales más allá de la obtención de un ahorro fiscal. Como puede advertirse, implica un control sobre la causa de los actos, actividades y operaciones de las partes, conduciendo a descalificar las que carezcan de un fin económico válido.

Por su parte, la segunda tesis considera que una operación tiene esta propiedad cuando conjunte estos dos requisitos: *a)* si a consecuencia de su concertación, la posición económica del celebrante cambia significativamente y; *b)* que el contribuyente tenga en mente una intención distinta a la consecución de una ventaja fiscal.

Aquí, el caso emblema fue "*Gregory v. Helvering*", donde además fue admitida la idea de que el particular no está constreñido a elegir la fórmula fiscalmente más onerosa, sino la que resulte más productiva a sus legítimos intereses financieros.

Otra doctrina jurisprudencial antielusiva es la de las operaciones complejas o compuestas por varios pasos, conocida como "*step transactions*"⁵². Aquí el causante usa un esquema integrado por cierto número de transacciones que, por separado, cumplen con la ley, empero, examinadas en grupo, revelan el propósito de disminuir la carga tributaria. En esa tesitura, las autoridades hacendarias y los tribunales no están obligados a analizar la autenticidad de cada transacción individual

⁵¹ Francia y Alemania son países receptores de esta posición.

⁵² Orientación nacida en los Estados Unidos y también adoptada por los tribunales británicos.

en las distintas etapas de dicha construcción sino en su conjunto, determinando las consecuencias inherentes. Fueron los casos "*Ramsay*" y "*Furniss v. Dawson*" los que desarrollaron esta postura.

IV. ANTECEDENTES DE CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN EN MÉXICO

La cláusula general antielusión que desde del 1 de enero de 2020 está vigente en nuestro país no fue el primer intento de introducir en el sistema impositivo mexicano una figura de esta naturaleza, toda vez que en ocasiones anteriores fue planteado su establecimiento, aunque con diferentes matices.

Efectivamente, en los años de 2005, 2013 y 2016 se intentaron reformas legislativas con ese propósito, mediante adiciones de párrafos al Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, principalmente, de conformidad con las tesis de "*preeminencia del fondo sobre la forma*", "*racionalidad y razón de negocios*"; y "*fraude a la ley*"; respectivamente.

1. *Propuesta de 2005: Preeminencia del fondo sobre la forma*

Por virtud de la iniciativa de Decreto que reformaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones fiscales, de fecha 5 de septiembre de 2005, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, se propuso la adopción del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, como un criterio de interpretación y aplicación de las normas fiscales ya implementado por legislaciones de otros países, con el propósito de contrarrestar prácticas que habían perjudicado el interés del fisco federal⁵³, a saber:

... que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo 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...

... Así, se considera necesario establecer reglas de interpretación para aquellos actos en que se presenta el efecto mencionado, los cuales no tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos ha-

⁵³ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año VIII, núm. 1836-C, 7 de septiembre de 2005, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/sep/20050907-C.html>.

bituales y están dirigidos a eludir normas y obligaciones tributarias que de otra forma no se alcanzarían...

... Con base en lo expuesto, se propone adicionar el citado principio al Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene reglas de interpretación...

La propuesta en comento no prevenía la inclusión de los actos simulados dentro de este postulado exegético a fin de combatirlos, al considerar que el régimen del delito de defraudación equiparada ya lo hacía por su parte, limitándose a prever para los mismos, en forma separada que, las autoridades asignarían a las partes que los efectuaran las consecuencias fiscales correspondientes a los actos o contratos realmente realizados.

De este modo, las modificaciones propuestas se incorporaban en los párrafos tercero, cuarto y quinto del Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que se añadían y un nuevo Artículo 5o.-A, en los siguientes términos⁵⁴:

Artículo 5o. ...

Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios consistan en cualquiera de los siguientes:

- a) La disminución de la base o del pago de una contribución.
- b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.
- c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

⁵⁴ *Idem.*

También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este Artículo a los actos artificiales o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos.

Artículo 5o.-A. Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos o contratos realmente realizados.

2. Propuesta de 2013: Racionalidad y razón de negocios

El 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reformaban, adicionaban y derogaban diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a este último ordenamiento, se proponía nuevamente la introducción de una cláusula antielusión —con un perfil diverso a la anterior proposición glosada— conformada a partir del diverso principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales y la doctrina del fraude a la ley, actualizable en operaciones carentes de un beneficio económico para los celebrantes. Sobre el particular, destacamos lo conducente⁵⁵:

... El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a (sic) lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma...

... Es importante destacar que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal...

⁵⁵ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XVI, núm. 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. LXXIII-LXXIX, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf.

... Dicha práctica, no requiere una actuación ilegal o ilícita, al contrario, se caracteriza por contener operaciones apegadas al texto de la ley; sin embargo, son realizadas por el contribuyente con la única intención de distorsionar la base gravable y carecen de cualquier racionalidad de negocios, es decir, las operaciones realizadas no le aportan al contribuyente ningún otro beneficio que eludir la carga tributaria...

... La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto lícito... cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos...

... Es por ello que al referirnos a una "cláusula anti-elusión" lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna, sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo...

Lo anterior se concretaba mediante la adición de un tercer y cuarto párrafos, también al numeral 5o. del Código Fiscal de la Federación, para quedar de la siguiente manera⁵⁶:

Artículo 5o. ...

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

3. Propuesta de 2016: Fraude a la ley

En abril de 2016, la entonces diputada federal Minerva Hernández Ramos presentó una iniciativa para reformar el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer una norma general antielusión, por medio de la adición de dos

⁵⁶ *Ibidem*, p. 47.

parágrafos al precepto de mérito, con el objetivo de enfrentar conductas abusivas de los contribuyentes para reducir sus cargas impositivas, a las cuales tildó como fraude a la ley.

Los propósitos buscados, así como los medios para lograrlos ahí contenidos, tenían como eje fundamental el que la libertad de acción no puede ser tan amplia para pretender que, con actos no permitidos, se evite el nacimiento de la obligación tributaria legislativamente prevista; lo que fue expuesto en las partes reproducidas a continuación⁵⁷:

... la elusión fiscal, en contraste, implica el empleo de artificios indirectos para evitar el correcto cumplimiento de las normas tributarias, o dicho de otra manera, consiste en utilizar interpretaciones dudosas de los preceptos legales o aprovechar huecos o lagunas en las disposiciones fiscales con el propósito de reducir el pago de las contribuciones...

... Dentro de este contexto, no puede permitirse la realización de actos que en apariencia cumplen con los requisitos de legalidad cuando la sustancia de los mismos sea contraria al derecho; tal como sucede a través de figuras jurídicas como el fraude a la ley, la simulación y el abuso del derecho, que son utilizadas como medios de elusión fiscal, pues una función esencial del derecho tributario consiste en prevenir los comportamientos elusivos de la norma tributaria...

... Por lo tanto, se propone... establecer una cláusula general antielusión en la que se señale que se comete fraude a la ley cuando se realicen situaciones jurídicas o de hecho con el objetivo de eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, al amparo o cobertura de normas emitidas con una finalidad distinta, señalándose que en estos casos serán aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir...

Consecuentemente, el texto a modificarse del numeral en cuestión quedaba redactado de la siguiente forma⁵⁸:

⁵⁷ Ramos Hernández, Minerva, *Iniciativa con proyecto de decreto por el que adicionan los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o., del capítulo I del Título Primero "Disposiciones Generales" del Código Fiscal de la Federación*, México, Secretaría de Gobernación, Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, 2016, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf.

⁵⁸ *Idem*.

Artículo 5o. ...

Los supuestos y consecuencias previstos en las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas mantendrán plena vigencia ante aquellas situaciones jurídicas o de hecho que, habiendo sido realizadas al amparo o cobertura de normas jurídicas emitidas con una finalidad distinta, persigan como resultado eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, entendiéndose que son ejecutados en fraude a la ley.

A las situaciones jurídicas o de hecho ejecutadas en fraude a las leyes fiscales vigentes les serán aplicables las consecuencias previstas.

V. ANÁLISIS DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN INTRODUCIDA AL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

1. *Consideraciones de la iniciativa de ley*

El 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de reformas, adiciones y derogaciones a diversas disposiciones fiscales, entre ellas, el Código Fiscal de la Federación, a fin de integrar dentro de este ordenamiento lo que denominó “Regla general antiabuso”⁵⁹.

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

Situación que afecta gravemente, por añadidura, los márgenes de recaudación en México, cuyo porcentaje está por debajo del promedio de los países de América Latina y el Caribe, ocupando también el último lugar dentro de las naciones integrantes de la OCDE.

Por otra parte, la experiencia internacional demostraba que un considerable número de países recurren a reglas generales antiabuso para mitigar tan pernicioso fenómeno, desde diferentes perspectivas y efectos.

⁵⁹ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XXII, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019, pp. CXVI-CXXII, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

En el caso de México, se ponderó el enfoque de la ausencia de una “razón de negocios” y la obtención de un “beneficio fiscal” como el más adecuado para hacer frente a los comportamientos de elusión fiscal en cuestión, con apoyo en los criterios jurisdiccionales forjados por el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, relativos a ficciones, presunciones y conceptos jurídicos indeterminados con propósitos antielusorios.

Como consideraciones expuestas para que el Órgano Legislativo soberano discutiera y, en su caso, aprobara la propuesta en comento —que a la postre sucedió— estaban las que damos cuenta⁶⁰:

... 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...

... Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos: 1) que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y 2) que esto genere un beneficio fiscal...

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

... Si bien se alude a la expresión “razón de negocios” y esto es un concepto jurídico indeterminado, ello representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones. Adicionalmente, cabe destacar que estos conceptos han sido reconocidos por la SCJN en nuestro sistema jurídico...

... Esta ficción jurídica permitirá, en algunos casos, a los contribuyentes y autoridades fiscales realizar un análisis más objetivo de conformidad con la propuesta de adición del Artículo 5o.-A al CFF para determinar cuándo no existe una razón de negocios. Este párrafo no deberá interpretarse a *contrario sensu*, en el sentido que existe razón de negocios cuando el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal...⁶¹.

⁶⁰ *Idem.*

⁶¹ Conviene destacar que, el inédito establecido por la reforma en comento es la incorporación de una cláusula antielusión como previsión general, pues las de carácter especial no son ajenas

2. *Elementos de la regla o cláusula antiabuso del Código Fiscal de la Federación*
 Como cualquier regla⁶², el nuevo Artículo 5o.-A del Código de referencia tiene los elementos que constituyen el núcleo correspondiente a esta categoría jurídica: a) el supuesto fáctico o de hecho, que vienen a ser los condicionantes de su aplicación; b) la consecuencia jurídica, el contenido de la norma y; c) el operador deóntico, que une el supuesto de hecho con la consecuencia, por ser el comportamiento que prescribe el enunciado normativo —lo permitido, obligatorio o prohibido—.

Ello se desprende de los siete párrafos que componen el precepto de marras, habida cuenta, también es de advertirse la presencia de normas tanto de índole sustantiva como procedimental, como pasa a constatarse a continuación.

El supuesto y la consecuencia jurídicos están descritos en el primer párrafo del ordinal antes mencionado, teniéndose por el primero, como el antecedente fáctico, la realización de actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y generen al contribuyente un beneficio fiscal, directo o indirecto. Por su parte, la consecuencia está determinada en que, les serán asignados los efectos fiscales correspondientes a aquellos que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

a nuestro sistema impositivo, vía las leyes particulares de cada una de las contribuciones. En efecto, México cuenta ya con una tradición en la adopción de estas últimas, considerándose, a guisa de ejemplo, las prevenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber: la de precios de transferencia, que establece la obligación de determinar, a valor de mercado, el monto de las contraprestaciones en operaciones realizadas entre partes relacionadas, con arreglo en los Artículos 179 y 180; la de capitalización delgada, limitante a la deducción de intereses en una relación entre las deudas contratadas y el capital de la empresa, de acuerdo con el numeral 28, fracción XXVII; así como el nuevo límite adicional de deducción a los intereses, por cuya virtud esta deberá supeditarse a la confrontación de aquellos que deriven de las deudas contraídas por los contribuyentes contra los que resulten acumulables (intereses netos), siendo que la diferencia, a su vez y en su caso, se contrasta contra la utilidad fiscal del contribuyente (30%) ajustada sobre determinados conceptos consignados en la propia norma, según la fracción XXXII del mismo numeral anterior.

⁶² Las reglas son normas que señalan un comportamiento a seguir por sus destinatarios, quienes en atención a sus mandatos tendrán permiso para obrar o para no obrar, estarán obligados a la realización de una actuación —positiva o negativa— o les estará completamente vedado asumir una determinada conducta (prohibición). En el actual Estado de Derecho, los destinatarios de las reglas son tanto los particulares como sus mismas autoridades, a quienes nunca les estará autorizado la inobservancia de aquellas, si devienen aplicables por el estatus jurídico en el que se encuentren.

El componente deóntico le confiere el carácter de una regla prohibitiva, toda vez que impide a los causantes efectuar actos carentes de una razón de negocios, so pena de actualizar la consecuencia antes dicha y, contingentemente, el fincamiento de un crédito fiscal con accesorios, en su caso.

Con esta previsión, el legislador pretende habilitar a la autoridad para determinar el verdadero acto, actividad o negocio para propósito del pago de contribuciones y así resarcir el detrimento patrimonial sufrido por la hacienda pública, revelando la actuación que, con apariencia de legalidad, pero en fraude a la ley, abuso del derecho o distorsión en la causa, encubre lo realmente deseado por las partes y que ellas ocultan al implicar mayor gravamen fiscal⁶³.

En ese tenor, por virtud de la consecuencia estipulada, los actos de mérito serán *reclificados*, esto es, se les otorgará un nuevo carácter, un valor y alcance diferentes, de tal suerte que surtirán sus efectos merced su naturaleza y serán exigibles en esa medida, no por las manifestaciones de sus otorgantes. “De esta manera, la Administración con el objetivo de una correcta aplicación y fiscalización de las normas tributarias puede utilizar sus potestades ordinarias en la aplicación del tributo, ya sea mediante la interpretación de las normas jurídicas o la calificación de los hechos, que le puede llevar a gravar la realidad de los actos o negocios frente al nominalismo de las denominaciones atribuidas por las partes...”⁶⁴.

Es importante mencionar, la facultad calificadora no es irrestricta, sino estará limitada a dos extremos infranqueables:

- a) Habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, con el cuidado de examinar, en primer lugar, el acto de conformidad con el Derecho Privado u otras ramas del ordenamiento jurídico, que le sean inmediatamente aplicables, en el entendido de que, si la norma fiscal no asigna una connota-

⁶³ “La doctrina jurídica —tributaria, incluso— ha señalado que el límite para desarrollar o realizar negocios opera cuando se comete un *fraude a la ley*, se *abusa del derecho* o existe *simulación tributaria* en un acto o negocio jurídico, según sea el caso.” Vela Peón, Alberto, “Problemas y retos en la aplicación de una cláusula antiabuso”, *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.

⁶⁴ Anguita Oyarzún, Christian, *op. cit.*, pp. 48-49. Cabe acotar la postura que predica, respecto a la calificación, si bien, es una facultad íntimamente vinculada con las cláusulas generales antiabuso, sin embargo, no dimana propiamente de estas; por el contrario, es una atribución normal, ordinaria, de cualquier autoridad que dentro de su ámbito de competencia esté la aplicación de la ley, como lo sostiene, entre otros autores, García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 235.

- ción diversa, habrá de tomarse en cuenta la significación dispuesta por aquellas, conduciéndolo así a la subsunción en los supuestos tipificados en la disposición tributaria; sin perjuicio de que la norma fiscal haga su propia definición, en cuyo caso, será calificado de acuerdo con esta última, con independencia de las conceptualizaciones de las demás ciencias del Derecho⁶⁵ y;
- b) La asignación de efectos se circunscribirá exclusivamente al contexto fiscal y sin hacer pronunciamiento alguno en relación con la validez de los actos o negocios, pues ello implicaría que la autoridad analizara no solo la veracidad de su causa, también la regularidad de los demás elementos como el consentimiento, la licitud de su objeto, la forma o solemnidad precisadas, ausencia de vicios en la voluntad, etcétera; lo cual únicamente compete a las autoridades jurisdiccionales del orden común⁶⁶.

En ocasiones resultará necesario efectuar, concomitantemente a la calificación, un ejercicio hermenéutico, tratándose principalmente de actos que entrañen declaraciones o comportamientos, lo que no será extraño suceda con frecuencia.

3. *Conceptos indeterminados en la cláusula general antielusión*

Una vez tratado lo referente a los elementos de la cláusula antiabuso, objeto de este trabajo, en el presente apartado formularemos reflexiones en cuanto a dos conceptos indeterminados o no definidos en ella⁶⁷, para fines de su aplicación; uno

⁶⁵ Cfr. García Novoa, César, "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español"; *Themis. Revista de Derecho*, Lima, núm. 51, 2005, pp. 159-169, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8798/9191>.

⁶⁶ Cfr. Navas Vásquez, Rafael, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario"; *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1991, vol. I, pp. 396-397.

⁶⁷ La aceptación de que el legislador utilice conceptos que no estén precisados en los textos legales, sin conculcar derechos constitucionales o conlleven agravio a la seguridad jurídica de los gobernados, obedece a la imposibilidad para que los creadores de la ley anticipen las combinaciones y circunstancias futuras de su aplicación, por tanto pueden emplear conceptos indeterminados, cuyas condiciones para regir en un determinado asunto, habrán de matizarse en función de las especificidades concurrentes en el mismo, y sin que importe arbitrariedad por parte de la autoridad, ya que su actuación está sometida a control, ante la obligación de fundar y motivar el ejercicio de sus funciones. Así lo razonó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a./J. 1/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 357, con el rubro: "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS".

anunciado expresamente en el texto de ley, el otro no, pero su presencia puede inferirse a partir de lo expuesto en torno a la calificación: la *razón de negocios* y la *sustancia económica*, respectivamente.

A. *Razón de negocios*

Si bien este término es mencionado reiteradamente a lo largo del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, ninguna de esas veces se ocupa en definirlo. Afortunadamente existen criterios jurisdiccionales los cuales, con apoyo en las ciencias económicas fundamentalmente, le han dotado de contenido, como concepto medular para enfrentar el fenómeno de la elusión tributaria.

Precisamente, en ese orden de ideas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó algunas de las características que una operación habrá de revestir para estimar como una inversión real, poseedora de una razón que vaya más allá de una especulación para eludir el pago de una contribución⁶⁸:

- Una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente;
- La anticipación razonable en cuanto a la generación de una ganancia, sin considerar los efectos fiscales y;
- La previsión de una eventual pérdida, por la presencia de circunstancias fuera de control.

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

A más abundamiento, en estrecha relación con la tesis invocada del máximo Tribunal de nuestro país, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa considera como la razón de negocios en un acto, a propósito de una ocupación lucrativa, la concurrencia en el mismo, entre otras, de las siguientes propiedades⁶⁹:

⁶⁸ Tesis 1a. XLVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 577: "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".

⁶⁹ Tesis VIII-P-1aS-217, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 317: "RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CON-

- Esté encaminado a la obtención de una ganancia, en su mayor expresión cuantitativa, por ser la finalidad de la existencia de la negociación;
- Propicie la generación de valores e;
- Induzca la creación y mantenimiento de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.

Estas condiciones de ningún modo se asumen exhaustivas sino tan solo parte de la totalidad de elementos a valorar para soportar conclusiones, fundadas y motivadas, respecto a reconocer o no las consecuencias fiscales de un acto, inicialmente determinadas por el contribuyente y revisadas por las autoridades exactoras.

B. *Sustancia económica*

Tal como ya aseveramos, la presente expresión no figura en el texto del Artículo mencionado, empero, la necesidad de ponderarla en el ámbito de aplicación de la cláusula general antielusión estudiada, deviene de la facultad atribuida a la autoridad para calificar o, en su defecto, recalificar los efectos fiscales de los actos realizados por los contribuyentes, lo que válidamente no puede hacer solo con base en la investidura formal definida por las partes, sin considerar la sustancia material.

Para la conceptualización y entendimiento de este término es factible acudir a los instrumentos elaborados al interior de la profesión contable-financiera, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Las unidades económicas⁷⁰ forzosamente requieren de un marco conceptual y de actuación por medio del cual registren las operaciones, transacciones y eventos que realicen e incidan en su patrimonio durante toda su existencia, muestren significativamente el desempeño de sus actividades, así como la forma más

SIDERAR 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”.

⁷⁰ Entiéndase por “entidad económica” en el ámbito de la Contaduría, aquella unidad identificable que realiza actividades económicas y constituida por un conjunto integrado de recursos humanos, materiales y financieros, administrados por un centro de control independiente que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los cuales fue creada. Se refiere tanto a personas físicas como morales dedicadas a cualquier actividad empresarial, independientemente de su tipo, ya sea con o sin propósitos de lucro. Romero López, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, 4^a. ed., México, McGraw-Hill, 2010, p. 107.

adecuada para su comunicación, tanto a sus integrantes como personas externas que tienen relación o trato con ellas.

Así, existen las Normas de Información Financiera (NIF)⁷¹ que tienen como objetivo definir los postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema contable y los fundamentos rectores del ambiente en el que funciona, regulan la información financiera de esas unidades, los documentos y notas explicativas que la contienen, de tal manera sea entendible por todos los usuarios-destinatarios indistintamente, en virtud de una armonización generalizada con relación a su elaboración y presentación⁷².

Del conjunto de tales Normas, la identificada como NIF A-2, “Postulados básicos”, contempla y explica cada uno de estos, entre los cuales se encuentra el de “sustancia económica”, del que habremos de ocuparnos ahora.

De acuerdo con ese principio⁷³, es de vital importancia que la información financiera siempre muestre los efectos económicos que las operaciones, transacciones, transformaciones internas y otros eventos produjeron en la entidad, de acuerdo con su naturaleza, la cual tiene preferencia por encima de la forma jurídica adoptada en su implementación, lo que adquiere especial importancia en aquellos

⁷¹ El encargado de establecerlas es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), a través de su Centro de Investigación y Desarrollo (CID). Es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido por entidades líderes de los sectores público y privado, establecido con el objetivo de desarrollar normas transparentes, objetivas y confiables, que sean útiles a emisores y usuarios, relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales; llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de esas normas, que den como resultado información financiera comparable a nivel internacional; así como lograr la convergencia entre las normas contables del ámbito nacional con las internacionales. *Ibidem*, p. 25.

⁷² La aceptación generalizada y, en su caso, obligatoria para ciertos sectores de la economía, es conseguida mediante un proceso formal de auscultación abierto a la observación y participación de la comunidad involucrada e interesada en la información financiera, como son la Asociación de Bancos de México, Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Secretaría de la Función Pública y Secretaría de Hacienda y Crédito Público: *Idem*. El resultado de este proceso es la emisión del documento atinente.

⁷³ La NIF mencionada, textualmente refiere, en lo conducente: “La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a la entidad”.

casos en los cuales las formalidades parecen no coincidir con las propiedades esenciales de aquellas; solo así podrán evitarse las dificultades en el reconocimiento y valuación, así como distorsiones en el registro contable que no reflejen la auténtica situación de la unidad emisora de dicha información.

En mérito de lo expuesto, la primacía de la sustancia económica en el reconocimiento contable de los actos, operaciones o negocios celebrados por los contribuyentes es de gran significado en la resolución de temas que involucren aspectos jurídicos, contables y financieros. Esto es así, porque como destaca la tesis emanada del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos, como el pago de impuestos desde luego, serán asignadas de acuerdo con su realidad económica y no solo a la atención de su naturaleza jurídica, en caso de discrepancia entre ellas, dado que el fondo o la sustancia del acto tiene prioridad a la forma legal⁷⁴.

No pasará inadvertido entonces, el uso de las diversas Normas de Información Financiera puede ser de gran utilidad en los asuntos de carácter fiscal. Sobre el particular, asimismo, traemos a colación el criterio sustentado por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, donde se reconoció que, si bien no tienen un rango legal ni efecto vinculante, sin embargo, permiten la uniformidad, comparación y verificación de la información financiera, por lo que pueden servir para sustentar las consideraciones de una resolución de la autoridad que liquide contribuciones a cargo del contribuyente, cuando la actuación de este no se ajusta al contenido de aquellas⁷⁵.

Otra disposición a descollar en relación con la razón de negocios es la ordenada por la primera parte del último párrafo del Artículo 5o.-A del Código Fiscal, cuando señala que esa expresión es de aplicación con independencia de las leyes reguladoras del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

⁷⁴ Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159: "NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS"

⁷⁵ Tesis VI-TASR-XIII-95, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año I, núm. 1, agosto de 2011, p. 171, de rubro: "NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. PUEDEN SER UTILIZADAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES COMO SUSTENTO DE SUS DETERMINACIONES"

Cabe considerar que esto implica la separación de las previsiones legales que con una naturaleza jurídica diferente a la tributaria rigen a este concepto, pues en este ámbito, para matizar la noción en comento será preciso asociarla con los efectos fiscales que produzca en relación con la situación concreta de los causantes, conforme a una interpretación integral de la cláusula general antielusión aquí comentada.

4. *Conceptos jurídicos determinados en la cláusula antiabuso*

En el texto del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación el legislador se ocupó en definir, de manera enunciativa, dos conceptos medulares para la operatividad de este mandato, que son el *beneficio fiscal* y el *beneficio económico razonablemente esperado*.

Para efectos de este dispositivo, de acuerdo con lo señalado literalmente por el párrafo quinto: “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 re caracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros”.

Como puede advertirse, esta parte del precepto es coincidente con lo que la doctrina antes revisada en este mismo trabajo concluye en relación a la elusión fiscal: anuncia fenómenos que tienen como finalidad no incurrir en una obligación fiscal, como puede ser a través de exenciones o no sujeciones a la hipótesis de incidencia; disminuir la cuantía de su pago, mediante la no acumulación de ingresos, el incremento de las deducciones, la realización de acreditamientos, tratándose de impuestos a la utilidad o al consumo, verbigracia; el acceso a un régimen fiscal que implique mejores ventajas cualitativas o cuantitativas; también incluye el diferimiento en el cumplimiento de la obligación y la re caracterización de pagos y actividades, esto es, que el particular les confiera un valor y alcance diferentes a aquellos que corresponde en función de su auténtica naturaleza.

Respecto al otro término, el beneficio económico razonablemente esperado, el párrafo sexto del Artículo en cuestión indica lo siguiente:

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.

Con meridiana claridad, la primera parte del párrafo transcrito refuerza la necesidad de que los actos, actividades y operaciones de los causantes tengan un motivo financiero para su realización al redundar, entre otras cosas, en la percepción de mayores utilidades o rendimientos, mediante la obtención de ingresos o la aminoración de costos de producción; incrementos en el valor de su patrimonio; o la obtención de ventajas competitivas en el mercado, rama o industria en la cual desarrollen su actuación. De lo contrario, habrán de considerarse carentes de realidad y, por consiguiente, artificiales, según fue expuesto previamente.

La segunda parte refiere los medios y características por los cuales se acreditará y cuantificará este beneficio: con base en información que esté soportada, sea coetánea a la instrumentación de la operación analizada y circunscrita, por supuesto, al beneficio que espera recibirse en el futuro, en función de una anticipación, si no cierta, cuando menos con una expectativa razonable de que suceda.

Ahora bien, como complemento a esto último comentado, consideramos que la misma información financiera será de ayuda para sustentar las decisiones de las entidades económicas en este aspecto. Esto es así, pues no hay que perder de vista las necesidades que dicha información satisface y, por ende, transmite a cualquier usuario, como la señalada a continuación⁷⁶:

- a) La solvencia o estabilidad financiera, pues examina la estructura de la entidad en términos de su capital contable, sus recursos, su capacidad para satisfacer sus compromisos a largo plazo y sus obligaciones de inversión;

⁷⁶ Este marco conceptual está previsto y más desarrollado en la NIF A-3, con encabezado: "Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros". Cfr. Romero López, Álvaro Javier, *op. cit.*, pp. 74-79.

- b) La liquidez, que sirve para evaluar la suficiencia de efectivo para cumplir obligaciones de corto plazo;
- c) La eficiencia operativa, que analiza los niveles de producción o rendimiento de los recursos generados por sus activos;
- d) El riesgo financiero, es decir, la justipreciación de que ocurra algún evento futuro que cambie las circunstancias actuales o esperadas, que han servido de fundamento a la cuantificación monetaria de sus activos, pasivos o estimaciones, y puedan originar cambios en los efectos económicos de sus operaciones y recursos, que repercutan en el monto de sus ganancias o le reporten pérdidas;
- e) La rentabilidad, la cual valora la utilidad neta o los cambios de los activos netos, en relación con sus ingresos, patrimonio contable y sus recursos.

Toda esta información constituye el contenido de documentos específicos que la reflejan, denominados colectivamente como “estados financieros”; que la clasifican de acuerdo con los siguientes renglones: situación financiera, actividad operativa, cambios en la situación financiera y sus revelaciones sobre políticas contables, entorno y viabilidad de la entidad como negocio en marcha⁷⁷.

La parte final de este párrafo, último enunciado, se convierte en una tajante exclusión, en el sentido de que bajo ninguna perspectiva el beneficio fiscal puede considerarse como parte del beneficio económico esperado; esto es equiparable a que las decisiones de negocios nunca estarán motivadas por la carga impositiva que entrañen.

5. *Presunciones en relación con el concepto de “razón de negocios”*

El quinto párrafo del numeral 5o.-A del Código Fiscal de la Federación consigna dos presunciones en relación con el concepto jurídico indeterminado de cuenta.

La primera de ellas se contrae a preceptuar que la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de una razón de negocios cuando el beneficio económico razonablemente esperado sea cuantitativamente inferior al beneficio fiscal. En una primera línea de interpretación, esto puede considerarse como el refrendo de que los actos, actividades y operaciones de los contribuyentes deben contar con un

⁷⁷ *Idem.*

trasfondo que exceda la mera obtención de una ventaja impositiva, aunque con algunos riesgos que afecten los derechos fundamentales de los contribuyentes, a lo que nos referiremos posteriormente.

El otro mecanismo presuncional a favor también de la autoridad estriba en 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 ellos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. De aquí puede desprenderse que la legislación mexicana acoge expresamente el principio jurisdiccional norteamericano de “*step transactions*”, en mérito del cual, una pluralidad de operaciones efectuadas revela un ánimo elusorio si la carga tributaria se reduce y el resultado económico buscado se puede lograr con menos cantidad de actuaciones.

6. *Disposiciones procedimentales*

A la par de las disposiciones sustantivas explicadas, el Artículo que introduce la cláusula general antiabusiva establece el procedimiento correspondiente a su aplicación⁷⁸, el cual empata con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, al tenor de los correlativos preceptos del Código Fiscal de la Federación, operando según una presunción *iuris tantum*.

Con arreglo en el segundo párrafo del precepto que se ha venido analizando, cabe considerar:

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del Artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del Artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la

⁷⁸ Un estudio puntual acerca de la distinción entre normas sustantivas y de procedimiento en el contexto del novedoso Artículo 50.-A del Código Fiscal de la Federación puede leerse en Alonso Hernández, Arturo, “Norma general antiabuso: Naturaleza y momento de aplicación”, *Puntos finos*, México, núm. 297, abril de 2020, pp. 26-31.

fracción II del Artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los Artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Puede advertirse que la aplicación de la regla general antiabuso está acotada a la práctica previa de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, con todos los requisitos fijados en los Artículos 46, 48 y 53-B, según el caso, al ser dentro del curso de aquellas, la oportunidad idónea para descubrir hechos y circunstancias que infieran actos carentes de razón de negocios y/o sustancia económica, de acuerdo con los resultados arrojados en el procedimiento revisor, en vista de la información y documentación del propio contribuyente.

Además, la aplicación de trato está supeditada, en lo concerniente al desconocimiento de los efectos fiscales y recalificación de las operaciones presumiblemente efectuadas únicamente con ánimo elusorio, a tres condiciones inseparables a verificarse con antelación; las dos primeras a mencionar, descritas en el párrafo precitado, mientras que la última está en el tercero:

- a) Que se dé a conocer esa situación al interesado, en la última acta parcial del procedimiento de visita domiciliaria (Artículo 46, fracción IV), el oficio de observaciones en la revisión de gabinete (Artículo 48, fracción IV) o en la resolución provisional dentro de la revisión electrónica (Artículo 53-B, fracción II);
- b) Que hayan transcurrido los plazos indicados en los preceptos anteriores⁷⁹, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y suministre los elementos de convicción tendentes a desvirtuar la presunción de mérito y;

⁷⁹ Los plazos aludidos serán de veinte días a partir del levantamiento de la última acta parcial, o de la notificación del oficio de observaciones (con la posibilidad en ambos supuestos de una ampliación por quince días más, cuando se revise más de un ejercicio fiscal o fracciones de estos, previa solicitud del contribuyente dentro del primer periodo mencionado), o bien, de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional en la revisión electrónica.

Conviene destacar el énfasis puesto por la iniciativa de ley, que introdujo la regla antielusión en el Código Fiscal de la Federación, en salvaguardar el derecho humano de los contribuyentes a la seguridad jurídica, en el sentido de que previamente a dejar sin efectos fiscales una operación, recalificarla y fincar un crédito fiscal por este concepto, el contribuyente tenga ocasión de alegar y probar en contra de lo presumido por la autoridad antes de agotar los procedimientos de fiscalización citados.

- c) Antes de la emisión de la última parcial, oficio de observaciones o resolución provisional, la autoridad fiscal deberá someter el caso dubitado a un órgano colegiado integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de recabar una opinión favorable en cuanto a la aplicación de este Artículo, a emitirse dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso, la que, de no producirse en ese tiempo, se entenderá resuelta negativamente, es decir, opera una negativa ficta en contra de la pretensión de la autoridad⁸⁰.

7. Separación de las consecuencias penales

La última parte del párrafo séptimo del Artículo examinado, de manera por demás expresa, establece que los efectos fiscales generados en términos de aquel no producirán consecuencias penales.

Previsión consistente con las posiciones doctrinales que separan los actos elusorios de la evasión ilegal castigada penalmente —o de la defraudación fiscal, como acontece en México—, pues es inconsecuente que los comportamientos que buscan un beneficio fiscal, sin realizar actos violatorios a la ley, aun cuando infrinjan su espíritu o finalidad, sean reprimidos por la vía punitiva penal.

VI. NUEVOS HORIZONTES PARA EL DERECHO FISCAL MEXICANO

Toda norma o institución novedosa soporta modificaciones en el sistema jurídico en que son introducidas, tanto en la regulación de los fenómenos que están destinadas a regir como para los instrumentos tradicionales de interpretación y aplicación de la correspondiente rama del Derecho; eso representa la cláusula general antielusión en vigor a partir del 1 de enero de 2020, siendo lo que comentaremos en esta sección.

Ahora la autoridad hacendaria cuenta con una herramienta orientada a enfrentar la elusión en el ámbito de las contribuciones en general, ya no solo mediante la inducción de una regla especial en cada una de las leyes rectoras de un tipo de tributo, como se venía haciendo consistentemente.

Su estructura está alineada a las doctrinas de razón de negocios y sustancia económica ("*business purpose*" y "*economic substance*"), con una amplia ex-

⁸⁰ Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

tensión, de tal suerte que su sanción tendrá que concretarse en función de cada asunto que pretenda someterse a sus previsiones. Precisamente este aspecto es uno de los desafíos que supondrá a fin de asegurar el cumplimiento de los fines que condujeron a su implementación.

Hoy, el contexto empresarial ya no estará circunscrito solamente al conocimiento y dominio de las disposiciones jurídicas atinentes a las operaciones concertadas, sino, además, de las estrategias comerciales, relaciones y dinámicas propias a cada figura negocial según el mercado, giro, industria o ramo comercial de que se trate. Así, será indispensable capacitar al personal de la autoridad, tanto auditor como resolutor, en dichos temas, en los cuales no es precisamente versado, dado que no se había presentado ocasión para ello: "... un gran reto para la administración tributaria es lograr una comprensión amplia y profunda de la dinámica interna y externa del negocio auditado"⁸¹.

Por tanto, en aras de lograr lo anterior, los servidores públicos encargados habrán de prepararse respecto a los siguientes renglones económico-financieros y ser suficientemente competentes para desentrañar las razones de negocio y sustancia económica en los actos y operaciones de los contribuyentes:

- El modo de realización;
- El predominio de la sustancia sobre la forma;
- La oportunidad para llevarlos a cabo y su ciclo contable;
- Un resultado comparativo sobre la posición económica del celebrante antes y después de la verificación de los actos u operaciones;
- Los cambios en la situación financiera del sujeto revisado y, en su caso, de sus partes vinculadas;
- Cualquier otra implicación que impacte la estructura y operación del negocio, sus fuentes internas y externas de financiamiento, y sus activos en general.

También habrán de armonizarse las técnicas de interpretación jurídica, con los elementos financieros y contables, así como afinar las argumentativas, a efecto de procurar la correcta descripción y subsunción de los comportamientos y acciones de los causantes en los extremos de la novedosa cláusula general antiabuso, en los asuntos que proceda.

⁸¹ Vela Peón, Alberto, *op. cit.*

Por otro lado, los causantes que no tienen profesionalizados e institucionalizados sus procesos de manejo y gestión del negocio —desafortunadamente la mayoría de las empresas de nuestro país que son de carácter familiar—, además de sortear los vaivenes permanentes a que están sometidas por el relevo generacional en su dirección y la posible división de la unidad económica, tendrán que transitar hacia un modelo corporativo y permanentemente asesorado, si bien más complejo, solo así quedarán en mejor aptitud para enfrentar los procedimientos de auditoría que califiquen la razón de negocios y sustancia económica de sus operaciones, evitando enfrascarse en costosas pugnas con las autoridades fiscales.

En atención a esta categoría de contribuyentes resulta recomendable objetivar la regla antiabuso lo mayormente posible, con parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos negociales, mediante el respectivo *test* en cuanto a motivos económicos o propósitos comerciales válidos por industria o sector empresarial, incluso a través de reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, a pesar de su establecimiento como un concepto indeterminado, el cual quedará para los demás casos.

En otro orden de ideas, un inédito de atención sin precedentes en la cláusula antielusión aquí examinada es la asociación de la razón de negocios con el beneficio económico razonablemente esperado, incluso al grado de que la magnitud de este sea superior a las consecuencias fiscales, lo que deviene inconveniente de acuerdo con lo siguiente.

En primer lugar, porque la norma de mérito no considera la existencia de actos u operaciones que no generan un beneficio económico, como son los de carácter administrativo, operacionales del negocio, competitividad o de mercadotecnia; lo mismo puede predicarse respecto de aquellos cuyas consecuencias benéficas no tienen completa certeza de generarse, son tan solo expectativas. Todo lo cual la convierte en un extremo sumamente rígido, propicio para la arbitrariedad de la autoridad, de ahí la conveniencia de suprimir este ligamen, estableciendo un concepto de razón de negocios sobre la base de mayores elementos para calificar una operación, más allá de no reportar un beneficio económico. Al respecto, también cabe mencionar la evidente contradicción en que incurre el texto legal, pues, por un lado, califica el beneficio económico como “razonablemente esperado” o “proyectado” y, por el otro, supone que forzosamente habrá de realizarse;

situaciones absolutamente incompatibles, habida cuenta que, en el terreno de los negocios, por la imprevisibilidad de ciertos factores o los riesgos inherentes a cualquier operación, tal beneficio no siempre sucede⁸².

En segundo lugar, no resulta acertado que la validez de una actuación para efectos fiscales se haga depender de la cuantificación del beneficio económico por encima del beneficio fiscal, toda vez que este criterio será plausible tratándose de actos que inmediatamente, o al menos en el corto plazo, produjeran tales beneficios, quedando fuera eventualmente los de mediano y largo plazo, que al no apreciarse, serán reputados como desprovistos de razón de negocios y, por consiguiente, comprendidos dentro del imperio de la cláusula.

En relación con el órgano colegiado que obligadamente opinará sobre la aplicabilidad del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, a solicitud de la autoridad fiscalizadora y previamente a la emisión de una resolución que desconozca los efectos fiscales de una operación, si bien fue adoptada la instauración de un cuerpo pluripersonal para llevar a cabo esta función, como aconseja la experiencia internacional, aquí se optó por una integración exclusivamente con funcionarios de la Administración Tributaria, sin lugar a personajes que pueden aportar mucho para esclarecer en una especie la presencia o carencia de la razón de negocios exigida merced la regla en estudio, con un enfoque multidisciplinario e imparcial, en vista de su pertenencia a gremios profesionales en las materias de economía, finanzas, la Contaduría o el Derecho; miembros de la judicatura y el *ombudsman* fiscal, no dependientes de las instancias administrativas tributarias. Por tanto, devendría benéfico modificar la norma en este aspecto para la inclusión de estos profesionales.

Respecto a la posibilidad de que los interesados pregunten a las autoridades hacendarias sobre la aplicación de la cláusula general antielusión a un caso concreto, con la finalidad de obtener un pronunciamiento que les prevenga de ubicarse en los supuestos de aquella, como lo reconocen abiertamente las legislaciones de otros países, y así sustraerse de consecuencias futuras adversas de las cuales

⁸² El vocablo "razonable" es un adjetivo con dos significados principales; para calificar algo como: "adecuado o conforme a razón"; o también, "lo que es proporcionado o no exagerado"; Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española, op. cit.*, <https://dle.rae.es/razonable>. Mientras que "proyectado" es el participio activo de "proyectar", que quiere decir: "idear, trazar o proponer el plan y los medios para la ejecución de algo; *ibidem*, <https://dle.rae.es/proyectar>. Términos nunca referidos como lo que indefectiblemente ocurrirá.

tendrán que defenderse posteriormente. Es cierto que, en nuestro sistema tributario, al amparo del Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, quedando constreñidas a dar respuesta a las que reúnan los requisitos indicados en ese mismo precepto en el plazo de tres meses, e inclusive acerca de situaciones concretas no realizadas, en virtud de resolución miscelánea; sin embargo, esta última no las permite tratándose de la regla antiabuso de trato, siendo aconsejable la derogación de tal exclusión⁸³, en abono a la seguridad jurídica de los particulares que la busquen más de manera preventiva que con motivo de la promoción de un recurso de revocación en la instancia administrativa o una sentencia dentro del procedimiento contencioso administrativo.

Somos conscientes que existen otros temas más a comentar, en aras de criticar y perfeccionar la institución aquí analizada, solamente destacamos los anteriores enunciativamente, a sabiendas que otras sendas cuestiones serán objeto de pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales competentes —el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa— o de más estudios doctrinales, que irán conformando, matizando y otorgando su propia identidad a esta norma general de acuerdo con los pilares del sistema impositivo nacional, así como a la protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, al igual que está aconteciendo en los países con un precepto de esta naturaleza.

VII. CONCLUSIONES

PRIMERA. La evasión de los compromisos fiscales por parte de los contribuyentes no solamente se lleva a cabo a través de comportamientos que encierran medios violatorios de la ley, sino también mediante actividades que ponderan un resultado fiscal favorable, sin mediar infracción al texto legal.

⁸³ La prohibición señalada está contenida en la fracción XVIII de la regla 2.1.51. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, que a la letra dispone, en lo conducente: 2.1.51. Para efectos de lo dispuesto en el Artículo 34 del CFF, el SAT podrá resolver las consultas sobre la interpretación o aplicación de disposiciones fiscales que formulen los interesados, relacionadas con situaciones concretas que aún no se han realizado, siempre que se presenten de conformidad con la ficha de trámite 261/CFF “Consultas en línea sobre la interpretación o aplicación de disposiciones fiscales”, contenida en el Anexo 1-A. No podrán ser objeto de la facilidad prevista en esta regla las consultas que versen sobre los siguientes sujetos y materias: ... XVIII. Aplicación del Artículo 5o.-A del CFF.

SEGUNDA. La autonomía de la voluntad y la libertad de contratación otorgan a las personas la potestad de realizar sus actividades sin el mayor número de complicaciones u obstáculos, optimizando los beneficios a percibir, gracias incluso a una reducción en sus gravámenes impositivos; no obstante, estas prerrogativas no pueden desplegarse desmesuradamente, de tal suerte que tengan la prioridad de incumplir con el deber de contribuir a los gastos públicos del Estado.

TERCERA. Las autoridades encargadas de la administración y recaudación de las contribuciones se enfrentan con más frecuencia contra actos, actividades y operaciones de los contribuyentes que no implican transgresión expresa a las disposiciones fiscales, más bien, atentan su espíritu o finalidad a través del abuso de las formas jurídicas, el fraude a la ley, así como por la distorsión de la causa típica de un negocio para acceder a un beneficio fiscal indebido, como puede ser el no pago de la obligación tributaria, diferir su cumplimiento, la reducción de su cuantía o la aplicación de un régimen fiscal de mayor provecho. El fenómeno que expresa el conjunto de actuaciones con estas características recibe el nombre de elusión fiscal.

CUARTA. La realización de actos elusorios no puede permitirse, pues implican vulneración a los principios constitucionales en materia impositiva y los correlativos derechos humanos que protegen, como son capacidad contributiva, legalidad y equidad; condiciones inquebrantables que dirigen la actividad estatal en este ámbito, en la extensión y alcance establecidos por cada uno de ellos.

QUINTA. Las cláusulas antielusión, o también conocidas como cláusulas antiabuso, son lineamientos ideados por el Derecho Tributario para enfrentar las conductas elusivas propensas a evitar el cumplimiento de la obligación tributaria, en su vertiente de pago, cuyo uso se ha incrementado significativamente en todo el mundo.

SEXTA. Las modalidades elusivas que las cláusulas antiabuso pretenden mitigar pueden ser el encubrimiento de la verdadera naturaleza de una operación, las motivaciones o propósitos que solo tengan como finalidad el ahorro fiscal, la instrumentación de complejos entramados de transacciones que en su conjunto signifiquen una menor carga tributaria, si un menor número de ellas consigue el mismo resultado económico aunque a mayor tributación; sin menoscabo de otras que llegaran a concretarse en atención a la constante creatividad interesada en fraudar los recursos públicos con origen tributario.

SÉPTIMA. Las cláusulas de este tipo son entendidas como estructuras normativas, cuyo presupuesto es la descripción de la conducta elusiva de un tributo, a la cual le asignan, entre otras, dos principales consecuencias: el desconocimiento de efectos fiscales a los actos o negocios efectuados con propósito elusorio y la aplicación del régimen tributario que pretendió obviarse.

OCTAVA. Las cláusulas antielusión existentes se dividen, de acuerdo con la extensión de su presupuesto, en dos especies, las generales y las particulares, reconocidas por sus acrónimos en idioma inglés GAAR (*General Anti-avoidance Rule*) y SAAR (*Special Anti-avoidance Rule*); cuyos primeros antecedentes son localizables desde el siglo XIX, aunque en tiempo reciente su instrumentación ha proliferado en las legislaciones impositivas de la gran mayoría de las naciones.

NOVENA. Las cláusulas generales son previsiones legales abstractas, que tienen como finalidad no considerar instrumentos, instituciones o figuras con los cuales su celebrante pretenda no incurrir o distorsionar la hipótesis de incidencia detonante de una contribución; al no estar referidas a un supuesto específico, por tanto, son aplicables a cualquier tributo, facultando a la autoridad hacendaria para negar los efectos fiscales procurados y atribuirles los que correspondan, como hechos generadores de acuerdo al fondo de su realidad, corrigiendo el fenómeno elusorio dirigidas a controlar.

DÉCIMA. Las cláusulas especiales son presupuestos de hecho rígidos, detallados y limitativos que tipifican actos o negocios con fines elusorios, prohibiendo su realización o bien, que tales operaciones se lleven a cabo de tal manera que no redunden en agravio del interés fiscal del ente estatal representado por una percepción impositiva específica, por consiguiente, tienen una hipótesis individual de aplicación que propende a la prevención más que a la corrección de la elusión en materia de contribuciones.

DÉCIMA PRIMERA. La decisión de incorporar cláusulas antielusión generales o particulares a un sistema fiscal representa la valoración de ventajas y desventajas propias a cada una, examinadas en el presente trabajo.

DÉCIMA SEGUNDA. Entre los aciertos más destacados atribuidos a las generales, se encuentra su flexibilidad aplicativa, que les permite adaptarse a novedosos casos de elusión que la permanente innovación de los particulares ins-

trumente, sin necesidad de modificar el régimen legal, pero precisamente esa amplitud es su mayor crítica, pues se estima que conculcan la seguridad jurídica de los particulares al extender el ámbito de aplicación de la norma impositiva a supuestos no consignados en ella.

DÉCIMA TERCERA. Como ventaja más destacable respecto a las especiales, encontramos su idoneidad para tratar casos específicos de elusión, con concreción y pormenorización, así como contener criterios y procedimientos técnicos que facilitan enormemente su aplicación, singularmente hablando; por el contrario, se les reprocha su limitación para prever anticipadamente nuevos supuestos que impliquen comportamientos elusivos, pues para ello precisan de la constante revisión y modificación de la legislación.

DÉCIMA CUARTA. Si bien nuestro país cuenta con un considerable número de reglas antielusión especiales, principalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, carecía de una general, no obstante haberlo considerado en iniciativas de reformas al Código Fiscal de la Federación en 2005, 2013 y 2016, concebidas bajo distintas perspectivas como son "*preeminencia del fondo sobre la forma*"; "*racionalidad y razón de negocios*"; y "*fraude a la ley*"; respectivamente.

DÉCIMA QUINTA. En la cláusula general antielusión que México acogió por virtud de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, en vigor a partir del primer día del año siguiente, contenida en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación adicionado, la calificación elusoria de un acto u operación se sustentó en la ausencia de una razón de negocios; dentro del presente trabajo agregamos el principio de sustancia económica al estimarlo concomitante en la aplicación de este extremo en cuestión.

DÉCIMA SEXTA. La estructura de la regla de trato vinculó indisolublemente el concepto de razón de negocios, que no definió, con los beneficios económico razonablemente esperado y fiscal, que sí caracterizó; de tal manera que la ausencia del primero de los beneficios o su magnitud inferior, en comparación con el segundo, hace presumir la carencia de una razón de negocios en el acto u operación que se califica y, por ende, un comportamiento de elusión fiscal; misma inferencia dada a la realización de una pluralidad de actos desplegados para lograr un beneficio económico que bien puede alcanzarse con un menor número.

DÉCIMA SÉPTIMA. Para determinar el contenido del concepto razón de negocios indefectiblemente habremos de acudir a elementos contables, financieros, administrativos, de negocios y jurídicos, en relación con los cuales la práctica jurisdiccional ya ha reconocido expresamente operantes para la resolución de los temas controvertidos ante dichas instancias.

DÉCIMA OCTAVA. De conformidad con la experiencia internacional en el tema de las cláusulas generales antiabuso, el ordinal 5o.-A de nuestro Código Tributario establece las normas adjetivas para su aplicación, que en nuestro contexto tendrá verificativo siempre dentro del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, con énfasis en otorgar al interesado la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas conducentes para acreditar el carácter no elusorio de un acto u operación dentro de los mismos procedimientos de verificación previamente a su culminación; además, la autoridad no podrá proceder al desconocimiento de los efectos fiscales ni a su recharacterización, en una resolución definitiva, sin antes obtener opinión favorable de un órgano colegiado compuesto por personal del propio Servicio de Administración Tributaria establecido para esa finalidad.

DÉCIMA NOVENA. Por disposición expresa del dispositivo legal invocado, las consecuencias de su aplicación de ninguna manera trascienden al ámbito penal, lo cual es acertado ya que los fenómenos de elusión no significan violación directa a las normas fiscales.

VIGÉSIMA. La cláusula antielusión recién incorporada al sistema impositivo nacional, no obstante, su congruencia con la doctrina y las experiencias legislativas y jurisdiccionales de otros países conllevará diversos inéditos, con apertura a nuevos horizontes en la aplicación e interpretación del Derecho Fiscal en México, como los aquí explicados:

1. La determinación casuística de los términos razón de negocios y sustancia económica en las actividades de los contribuyentes;
2. El establecimiento de parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos de negocio, mediante el respectivo *test* de motivos económicos o propósitos comerciales válidos;
3. La capacitación del personal hacendario en los temas de negocios;

4. La adopción de una connotación de la razón de negocios que esté desasociada a la existencia o cuantía de un pretendido beneficio económico con relación a un beneficio fiscal, con admisión de otros elementos para constatarla en una operación;
5. La integración multidisciplinaria, objetiva e imparcial del órgano técnico que opina sobre la aplicabilidad de la regla de mérito; y
6. La posibilidad de que los particulares puedan plantear consultas individuales y previas a la autoridad sobre si un acto u operación queda ubicado en el imperio de la cláusula general antiabuso.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, *Erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades. Descripción y reflexiones*, México, Academia de Estudios Fiscales-Themis, 2015.
- ALONSO HERNÁNDEZ, Arturo, "Norma general antiabuso: Naturaleza y momento de aplicación", *Puntos finos*, México, núm. 297, abril de 2020.
- 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*, Agencia Estatal de Administración Tributaria-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, VII Beca de Investigación AEAT-CIAT-IEF, [HT-TPS://WWW.CIAT.ORG/BIBLIOTECA/BECADEINVESTIGACION/2017_VII_RETOS_APLICACION_CLAUSULAS_ANTIABUSO_ANGUITA_CHILE.PDF](https://www.ciat.org/biblioteca/becadeinvestigacion/2017_vii_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf).
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22^a. ed., México, Themis, 2017.
- CATTANEO ESCOBAR, Isaías, y BURGOS ARREDONDO, Jorge, "Elusión tributaria", *Revista de Estudios Tributarios*, Santiago de Chile, núm. 17, 2017, <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988/48986>.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5^a. ed., México, Limusa, 2017.
- DELGADO PACHECO, Abelardo, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, Universidad Autónoma de Madrid, 2017, Tesis doctoral, https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- DUMAY PEÑA, Alejandro, *El delito tributario*, Concepción, Ediciones Samver, 1970.
- ESQUER LEÓN, Daniel, "Razón de negocios en el CFF y generalidades sobre la cláusula antielusión o regla antiabuso", *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.
- FERNÁNDEZ UGALDE, Antonio, "Problemas de aplicación de las normas antielusión", *Revista de Estudios Tributarios*, Santiago de Chile, núm. 15, 2016, <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43211/45168>.

- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34^a. ed., México, Porrúa, 2004.
- GAMARRA ACEVEDO, Carmen Rosa, *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*, Lima, Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas-Universidad de Lima, 2018, Trabajo de investigación para optar por el título profesional de Contador Público, http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- GARCÍA NOVOA, César, "Elusión y evasión internacional"; *I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 2012.
- GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César, "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español"; *Themis. Revista de Derecho*, Lima, núm. 51, 2005, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8798/9191>.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28^a. ed., México, Porrúa, 2008.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria: Análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2014.
- GUERRA CONTRERAS, Rubén, y RIVERA ESPINO, Juan José, "Incorporación de la regla general antiabuso en materia fiscal: Aspectos a considerar"; *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.
- HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, trad. de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons, 1933.
- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Resoluciones xxiv Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ILADT, 2008, <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014.

- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo, "Elusión fiscal", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2000, t. D-H.
- LARRAZ, José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2013.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Derecho Tributario*, 22ª. ed., Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.
- MATHEWS, Russel, *Hacienda pública española*, Madrid, Ministerio de Hacienda de España, 1984, núm. 91.
- NAVAS VÁSQUEZ, Rafael, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1991, vol. I.
- PISTONE, Pascuale, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padua, CEDAM, 1995.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., Madrid, RAE, 2014, <https://www.rae.es/>.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016, Serie Estudios Jurídicos, núm. 27.
- ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, 4ª. ed., México, McGraw-Hill, 2010.
- ROMO VALENCIA, Pablo, *Los delitos fiscales: Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, México, Tirant lo Blanch, 2016.
- TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2006.

TAVEIRA TORRES, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2008.

VELA PEÓN, Alberto, "Problemas y retos en la aplicación de una cláusula antiabuso", *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Buenos Aires, Astrea, 2016.

2. Legislación

CÁMARA DE DIPUTADOS, "Código Fiscal de la Federación", *Leyes Federales vigentes*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de enero de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año VIII, núm. 1836-C, 7 de septiembre de 2005, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/sep/20050907-C.html>.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XVI, núm. 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. LXXIII-LXXIX, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XXII, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019, pp. CXVI-CXXII, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

CÁMARA DE DIPUTADOS, "Ley del Impuesto sobre la Renta", *Leyes Federales vigentes*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf.

RAMOS HERNÁNDEZ, Minerva, *Iniciativa con proyecto de decreto por el que adicionan los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o., del capítulo I del Título Primero "Disposiciones Generales" del Código Fiscal de la Federación*,

México, Secretaría de Gobernación, Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, 2016, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf.

3. Sitios de Internet

CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, México, CINIF, <https://www.cinif.org.mx/>.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación*, México, SCJN, <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>.