

"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

## La elusión fiscal

### (3ra parte)

Para el ejercicio 2020, se incorpora al cuerpo del Código Fiscal de la Federación (CFF) el artículo 5-A bautizado como "cláusula anti-elusión". Resulta interesante y como dato de reflexión que se le haya puesto después del tan importante artículo quinto (Pequeña referencia para saber la importancia del precepto de ahora en adelante).

Nuestra intención en el presente artículo es realizar algunos comentarios relacionados con dicha norma, que puedan dar idea al lector de lo fundamental que resulta saber los alcances de dicho precepto legal. Nos empieza diciendo lo siguiente:

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

Debemos localizar necesariamente dos supuestos para que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de aludir a la cláusula anti-elusión y que deben darse de manera conjunta:

- 1.- Que el acto jurídico carezca de una razón de negocios y;
- 2.- Que el acto jurídico genere un beneficio fiscal directo o indirecto.

De encontrarse en dicha situación, la(s) operación(es) del contribuyente se podrán "reclasificar" por parte de la autoridad fiscalizadora.

A partir de este primer párrafo nos surgen dudas como: ¿Qué es la razón de negocios?, ¿Qué es un beneficio fiscal?, ¿Qué es un beneficio económico razonablemente esperado? entre otras.

**Gustavo Pérez Aranda**

Contador público y abogado  
Director de la plataforma educativa  
*TUTOR FISCAL*.  
Asesor de negocios con enfoque en  
materia tributaria.





"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

### ¿Qué es la razón de negocios?

Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. Tesis VIII-P-1aS-656 (Octava Época. Año IV. No. 40. noviembre 2019. p. 196) del TFJA

### ¿Qué es un beneficio fiscal?

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

5to párrafo del artículo 5-A del CFF

### ¿Qué es 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. 6to párrafo del artículo 5-A del CFF

"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

Siguiendo con el mismo artículo, sus párrafos segundo, tercero y cuarto señalan de manera literal lo siguiente:

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

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

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

Dichos párrafos nos fundamentan el procedimiento que se debe seguir para la aplicación del artículo sujeto a revisión y donde podemos rescatar los siguientes puntos clave:

- Es requisito indispensable que el contribuyente se encuentre siendo revisado por la autoridad de conformidad con el artículo 42 del C.F.F.
- Es necesario que se le dé a conocer los hechos y circunstancias, así como la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante la revisión fiscal relacionados con la aplicación del artículo 5-A del C.F.F.
- Es necesario que se le respete su derecho de audiencia que se contempla en los mismos procedimientos de fiscalización.

## "PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

- La decisión de aplicar las consecuencias jurídicas del artículo 5-A debe ser avalada por un órgano colegiado integrado por la propia autoridad. En este punto, cabe destacar que resulta extraño no incluir a la PRODECON para efecto de poder equilibrar la balanza.
- Se tienen 2 meses para emitir el correspondiente dictamen, de lo contrario se entiende que el contribuyente NO se ubica en el supuesto de la "cláusula anti-elusión".
- La autoridad debe demostrar que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado es menor al beneficio fiscal o debe demostrar que dicho beneficio pudo haberse alcanzado a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Para culminar, el último párrafo nos indica que la expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Como lo comentamos, es a partir del ejercicio 2020 que nace "oficialmente" la facultad de cuestionar la razón de negocios por parte de las autoridades fiscales, sin embargo, es un hecho que, en ejercicios pasados, dentro de sus procedimientos de fiscalización, así como las defensas de ciertos casos asociados a la materialidad de las operaciones de los contribuyentes, ya han venido preguntando a los contribuyentes acerca de dicho concepto así como otro concepto denominado "sustancia económica".

La sustancia económica, de acuerdo con la NIF A-2, se refiere a que debe prevalecer el fondo o lo sustancial sobre la forma legal. La forma legal de una operación puede tener una apariencia diferente al auténtico fondo económico de la misma y, en consecuencia, no reflejar adecuadamente su incidencia en la situación económico-financiera.

Ambos conceptos son utilizados para poner en duda la materialidad de las operaciones de los contribuyentes y desconocer los efectos jurídicos en la determinación del tributo.

"PASIÓN POR ENSEÑAR, GANAS DE APRENDER"



@tutorfiscalmx



@tutorfiscalmx

Algunos ejemplos cuestionamientos realizados por el ente fiscalizador con relación al tema de la razón de negocios y sustancia económica son las siguientes:

- ¿Cuál es el beneficio obtenido derivado de la venta XXXX realizada a la contribuyente XXXX?
- Indique en forma clara, amplia y detallada en qué consistieron las operaciones realizadas entre el contribuyente XXXX y la contribuyente XXXX con la documentación comprobatoria que acredita tal descripción.
- Proporcione flujograma(s) y/o manifieste la logística que ilustre todas y cada una de las operaciones que se realizan derivadas de las operaciones celebradas con el tercero XXXX.; y proporcione la documentación que sirva de respaldo y control por dichas operaciones.
- Indique la razón de negocios de las operaciones que realiza la contribuyente XXXX
- ¿Cuál es el margen de utilidad obtenido por la contribuyente XXXX derivado de las operaciones XXXX?

Como podemos advertir, la hacienda pública cuenta con nuevas herramientas para recaudar e ir en contra de los "factureros", "pagadoras", "outsourcing" y demás contribuyentes evasores.

"Nada es más inevitable que la muerte y los impuestos"

Benjamin Franklin