Usuario: DANIEL ESQUER
Email: DANIEL.ESQUER.LEON@HOTMAIL.COM
Fecha: 16/06/2022 22:41:16

El concepto de razón de negocios en la cláusula antielusión en México, a la luz del Derecho Humano a la seguridad jurídica

Daniel Esquer León

Puntos Finos - Número 321/2022 - 01/04/2022

M.I. y L.D. Daniel Esquer León, Socio de Miramontes Soto y Asociados

MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y ABOGADOS

INTRODUCCIÓN

La norma general antiabuso contenida en el **artículo 5-A** del **CFF** , vigente a partir de 2020, fue estructurada con base en un elemento esencial denominado *razón de negocios,* que, en sentido amplio, otorga a la autoridad fiscal la facultad para desconocer los efectos fiscales de un acto celebrado, atendiendo a que carece de esta.

La facultad de desconocer efectos fiscales a una operación deriva estructuralmente de la expresión *razón de negocios*, y al ser un concepto indefinido en la nueva normativa, otorga una facultad **en apariencia discrecional,** en favor de la autoridad, y a la vez genera una clara violación al Derecho Humano a la seguridad jurídica, por la confusión ocasionada en perjuicio del contribuyente respecto de la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias.

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La iniciativa del Ejecutivo, 1 que incluyó la adición del numeral 5-A del CFF para 2020, precisaba que en la práctica se había 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 efectúan la misma operación económica, precisándose que además del conflicto de inequidad que se genera, tales prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de contribuciones.

En la iniciativa igualmente se indica con precisión que, derivado de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México debía incluir dos elementos:

1. Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios, y

2. Que la operación relativa genere un beneficio fiscal.

Al respecto debe subrayarse de manera preliminar y por su trascendencia para el presente análisis, que en la propia exposición de motivos de la cláusula antielusión resalta la expresión *razón de negocios* como un elemento básico de la nueva normativa, mismo concepto que, en estricto sentido y atendiendo al principio y Derecho Humano a la seguridad jurídica, debiera ser suficientemente claro, de tal manera que no dé lugar a confusión o ambigüedades, como finalmente sucede en la denominada cláusula antiabuso y se sustenta en el presente estudio.

---

1 Véase en: **http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf**

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN 2

Iniciativas previas a 2020

Con la finalidad de combatir la elusión fiscal mediante la inclusión de una *cláusula antiabuso,* el Ejecutivo Federal y el legislativo presentaron diversas iniciativas de forma previa a la definitivamente aprobada para 2020, como es el caso de la propuesta de adopción del principio de *preeminencia del fondo sobre la forma* en 2005; la relativa a la *racionalidad y razón de negocios* en 2013, y la que se refería a la figura del denominado *fraude a la ley en* 2015.

Al respecto cabe mencionar que en los tres precedentes las iniciativas –que al final no prosperaron– pretendían adicionar párrafos al **artículo 5** del CFF e incluir las figuras citadas, que se describen a continuación a manera de breve antecedente.

Iniciativa relativa al *principio de sustancia sobre forma*

En septiembre de 2005, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa 3 de decreto que, entre otras disposiciones, proponía una reforma al CFF consistente en la adopción del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, que en su exposición de motivos precisaba como propósito fundamental evitar que los contribuyentes incurran en 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 o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal.

Es de importancia señalar que el denominado principio de preeminencia de sustancia sobre forma, que en 2005 se pretendió incluir en el CFF como una cláusula antielusión, puede encontrarse en el precedente judicial resuelto en 1935 en los Estados Unidos de América (EUA), con la resolución del caso *Gregory vs Helvering,* 4 mediante el cual fueron establecidos los principios o doctrinas como el llamado *substance prevails over form* (preeminencia de sustancia sobre forma) y *business purpose* (razón de negocios).

Los alcances definidos por la Corte del vecino país en esa resolución confirmaban el criterio de la autoridad fiscal de rechazar o ignorar una supuesta reorganización societaria que daba lugar a un pago reducido de impuestos, confirmando el rechazo, en razón de que tal operación *carecía de*

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

sustancia, por lo que la Corte confirmó que debía pagarse el impuesto que pretendía reducirse.

De igual manera, en el caso en estudio quedó establecida la denominada doctrina de razón de negocios *(business purpose)*, la cual precisaba que a efecto de que una operación se considere real debía realizarse basada en una razón de negocios y no con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal.

Iniciativa relativa al concepto de *razón y racionalidad de negocios*

En septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó una propuesta de adición al **artículo 5** del CFF, **5** a efecto de incorporar una cláusula antielusión que se refería de manera similar a la planteada para 2020, en el sentido de incluir el concepto de *razón y racionalidad de negocios,* precisando que se carece de ellas cuando una práctica u operación no tenga utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

La exposición de motivos de la propuesta de adición precisaba que los únicos actos que se pretendían recategorizar o, en su caso, tomarlos por no realizados, son aquellos que carecen de una razón de negocios y, por tanto, las consecuencias que generaron no fueron gravadas, a pesar de que debieron serlo.

Es entonces que la autoridad procederá a gravar la conducta aplicando estrictamente la finalidad de la ley, eliminando así la elusión realizada defraudando a la misma.

Iniciativa relativa al concepto de *fraude a la ley*

En abril de 2016, mediante iniciativa de reforma al **artículo 5** del CFF, **6** presentada por la diputada federal Minerva Hernández Ramos, se propuso adicionar los párrafos tercero y cuarto al numeral citado, con la finalidad de establecer una norma general antielusión y a efecto de incluir en la legislación fiscal nacional los elementos que permitan afrontar aquellas conductas abusivas de los contribuyentes que tengan como objetivo disminuir cargas fiscales.

La propuesta pretendía incluir el calificativo de *fraude a la ley* a todas aquellas operaciones que, no obstante que fueran realizadas al amparo de normas jurídicas emitidas con una finalidad distinta, persiguieran como resultado eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes.

De forma similar con la propuesta de adición al numeral 5-A del CFF vigente, la iniciativa en comento precisaba que a las situaciones jurídicas calificadas como ejecutadas en *fraude a la ley* les serían aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendió eludir, es decir, una especie de *recaracterización* de la que habla la normativa actual.

---

2 Esquer León, Daniel. “Razón de negocios en el CFF y generalidades sobre la cláusula antielusión o regla antiabuso”. En *Puntos Finos.* Dofiscal Editores. México. Noviembre de 2019

3 Véase en: **http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2005/09/asun_2182730_20050907_1138135634.pdf**

4 Véase en: **https://www.courtlistener.com/opinion/102356/gregory-v-helvering/**

5 Véase en: **http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf**

6 Véase en: **http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf**

CLÁUSULA ANTIELUSIÓN VIGENTE

La cláusula antielusión contenida en el numeral 5-A del CFF consta de siete párrafos, que, a excepción del séptimo, **7** constituyen el texto originalmente aprobado y establecen definiciones, como la de *beneficio fiscal* y *beneficio económico razonablemente esperado;* de igual manera, incluye consideraciones para estipular presunciones con relación a la denominada *razón de*

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

negocios, que claramente refleja la esencia o concepto fundamental de la nueva figura antielusiva, y no obstante su trascendencia por la relevancia en la aplicación de la cláusula antiabuso, no se incorpora una definición legal relativa a esta, como se analiza de manera exhaustiva en el presente texto.

El concepto fundamental que se pretende explicar *–sin que el legislador lo haya logrado de forma clara–* es el relativo a la denominada *razón de negocios,* que no obstante que se incluye como expresión en el texto de la norma, existen elementos suficientes para considerar confusa su aplicación y, por consecuencia, violatoria del principio y Derecho Humano a la seguridad jurídica, como se concluye en el presente estudio.

De la estructura de los siete párrafos del dispositivo en cuestión, la esencia o parte fundamental del mismo se contiene en los párrafos primero y cuarto, ya que definen el alcance de la norma y los elementos a considerar para que la autoridad fiscal determine que no existe la denominada *razón de negocios,* como se explica en los siguientes argumentos.

Primer párrafo del artículo 5-A del CFF y la omisión de conceptualizar la expresión *razón de negocios*

En la porción normativa aludida del numeral 5-A del CFF se contiene un silogismo jurídico que se explica de la siguiente manera, considerando el texto íntegro de la disposición en cita:

Premisa mayor:

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

Premisa menor:

Un contribuyente celebra un acto jurídico que carece de una razón de negocios y que le genera un beneficio fiscal directo o indirecto

Conclusión:

El efecto fiscal del acto jurídico celebrado tendrá el efecto fiscal que corresponda al que se habría realizado para la obtención del beneficio razonablemente esperado por el contribuyente, es decir, se elimina el beneficio fiscal

De lo expuesto es posible afirmar que el párrafo en análisis indica el efecto fiscal cuando se carezca de una razón de negocios y se obtenga un beneficio fiscal, sin explicar o conceptualizar la expresión *razón de negocios;* de igual forma, se indica que el efecto fiscal en ese supuesto *(carecer de razón de negocios y obtener un beneficio fiscal)* será el que corresponda al que se habría realizado para la obtención del beneficio razonablemente esperado por el contribuyente, con lo cual se interpreta que se elimina el efecto fiscal de la operación que carece de una razón de negocios.

Las expresiones *beneficio fiscal* y *beneficio razonablemente esperado* por el contribuyente son explicadas en los párrafos quinto y sexto del referido ordenamiento a manera de concepto y supuestos en el primer caso, y solo como concepto en el segundo, como se explica en las siguientes líneas.

Concepto de beneficio fiscal

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

El quinto párrafo del artículo en estudio precisa, a manera de concepto, que serán considerados beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.

Supuestos considerados beneficio fiscal

De igual manera, la redacción del párrafo en cita señala supuestos de beneficios fiscales, al precisar que serán considerados como tales aquellos 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.

Concepto de beneficio económico razonablemente esperado

El sexto párrafo define el concepto del denominado *beneficio económico razonablemente* esperado, e indica que será considerado de tal forma 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.

Atendiendo a lo expuesto y a los conceptos anotados, de manera preliminar puede afirmarse que cuando se carezca de una razón de negocios y se genere un beneficio fiscal, los efectos fiscales de los que habla el primer párrafo del **artículo 5-A** del CFF serán eliminados, es decir, se suprimirá el beneficio fiscal y solo subsistirá el efecto del acto sin consecuencias fiscales, explicando de forma confusa que tendrá los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Presunciones de inexistencia de razón de negocios en el cuarto párrafo del artículo 5-A del CFF y la omisión de conceptualizar

El párrafo en análisis propiamente contiene dos presunciones *iuris tantum,* en perjuicio del contribuyente, relativas a dos supuestos en los que la autoridad fiscal podrá presumir que no existe una razón de negocios, como se anota seguidamente:

1. Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal.

2. Relativo a una serie de actos jurídicos, 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.

Basado en las presunciones del cuarto párrafo podría interpretarse a *contrario sensu* que existirá razón de negocios cuando el beneficio fiscal sea menor que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado y, en un segundo supuesto, cuando se obtenga un beneficio económico razonablemente esperado con uno o más actos jurídicos y ese beneficio hubiera podido alcanzarse con un mayor número de actos jurídicos y su efecto fiscal hubiera sido menos gravoso.

En el caso de las presunciones en materia fiscal, los tribunales del Poder Judicial de la Federación (PJF) ya se han pronunciado al respecto, al señalar que en materia tributaria esas figuras forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el *lavado* de dinero; **8** de igual manera, se ha establecido que la ventaja de las normas antielusión o antiabuso, al contener presunciones y ficciones legales, precisamente es que permiten tipificar aquellos supuestos de hechos elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad. **9**

No obstante las presunciones de la inexistencia de una razón de negocios en el cuarto párrafo que se analiza y de forma independiente de la consideración de las presunciones en materia fiscal por los tribunales del PJF, como una herramienta que permite tipificar supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, debe mencionarse puntualmente que ello no implica que el numeral 5-A del CFF conceptualice con claridad la expresión razón de negocios, ya que de la simple lectura de ese dispositivo legal puede advertirse claramente que se incluyen los conceptos diversos de beneficio fiscal y beneficio económico razonablemente esperado, mas no así en el caso de la denominada razón de negocios, circunstancia que, no obstante la consideración de

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

las presunciones, se traduce en una situación de incertidumbre jurídica en perjuicio del contribuyente, pues no debe pasar desapercibido que en la exposición de motivos de la iniciativa que incluyó la cláusula antielusión actualmente vigente, se expresó de manera enfática que, derivado de la experiencia internacional, se consideró que **una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos,** siendo el primero de ellos que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios, y el segundo, relativo a que esa operación efectivamente genere un beneficio fiscal.

En tal orden de ideas, la consideración de la expresión razón de negocios, no obstante de ser un elemento esencial para la nueva cláusula antiabuso en el CFF, **no se incluye una definición legal,** de tal forma que verdaderamente exista una certeza en el Derecho, de conformidad con el principio y Derecho Humano a la seguridad jurídica en materia fiscal, con la consecuencia de que la autoridad fiscal tenga la facultad de considerar de manera arbitraria la existencia o no de una razón de negocios, basada en una expresión que no define la ley, aun cuando se trata de un elemento esencial para la concepción universal de la cláusula antielusión, como se indica en la propia iniciativa de adición relativa.

Intento de conceptualización de la expresión razón de negocios por el Tribunal Fiscal

El 29 de septiembre de 2020, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) aprobó una tesis jurisprudencial **10** mediante la cual efectivamente precisa que no existe una definición legal de la expresión razón de negocios y a la vez hace referencia en ese criterio (y de forma desafortunada e imprecisa) a la **concepción de la figura aludida en la jerga financiera,** señalando que tal expresión se entiende como el motivo para realizar un acto al que 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.

El alcance del criterio que emitió la Sala Superior del TFJA fue derivado de la tesis aislada 1a. XLVII/2009 **11** que pronunció la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), misma en la que debe señalarse, en primer lugar, que no se conceptualiza la expresión razón de negocios y en cambio solo se indica en referencia a esa figura que en el supuesto en que se alegue que una determinada operación no revele la intención de realizar una inversión real, sino que tiene un propósito especulativo que únicamente pretende eludir el impuesto correspondiente, la parte que propone tal argumento debe aportar los elementos que acrediten la ausencia de sustancia jurídica, de tal forma que para efecto de probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional tiene que argumentarse, entre otros aspectos, a verificar si existe una razón de negocios para la realización de la operación y solo mencionando tal expresión en esa tesis aislada, sin conceptualizar la misma, debiendo igualmente señalar que el criterio en cita se refiere a operaciones no prohibidas legalmente, que se asumen artificiosas, y no a determinar la inexistencia de una operación, como lo precisa la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, al **interpretar de manera imprecisa** la tesis 1a. XLVII/2009.

En el mismo sentido es de trascendencia señalar que la Primera Sala de la SCJN, en el criterio aludido, al expresar los elementos que, a su juicio, deben tenerse para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, señala de forma adicional a determinar si existe una razón de negocios, a otros aspectos como el hecho de atender a si la operación tiene una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente, de igual forma a considerar si al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia o bien por último, a tomar en cuenta la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control, mismos elementos que la propia Primera Sala reconoce que con relación a la ausencia de sustancia jurídica y para probar el carácter artificioso de una operación, **el tema resulta de particular complejidad,** por lo que los factores o elementos que propone la Primera Sala (incluido la razón de negocios), para la valoración de cada caso, **no son más que una aproximación** que no pretende ser la guía rectora definitiva de los juicios que versen sobre el carácter artificioso o abusivo de una operación, o sobre su plena validez.

En tales condiciones, se afirma el carácter de impreciso y equivocado de la jurisprudencia emitida por el TFJA, ya que interpreta de tal forma que distorsiona el elemento razón de negocios y pretende conceptualizar esa expresión atendiendo a un aspecto financiero y utilizando como *guía rectora* el

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

contenido del criterio aislado de la Primera Sala, en la definición de la expresión razón de negocios.

---

7 Párrafo reformado mediante decreto del 8 de diciembre de 2020, el cual precisa que la expresión *razón de negocios* será aplicable de forma independiente y sin perjuicio a las consecuencias penales que pudieran originarse, relativo a los delitos previstos en el CFF

8 No. de Registro 2019734. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 65. Tomo III. Tesis I.4o.A.160 A (10a.). Abril de 2019, p. 2096. Rubro: *PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO.*

9 No. de Registro 2020335. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 69. Tomo IV. Tesis I.4o.A.170 A (10a.). Agosto de 2019, p. 4588. Rubro: *NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.*

10 *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.* Octava Época. Año V. No. 47. Jurisprudencia. Tesis VIII-J-1aS-99. Octubre de 2020, p. 59. Rubro: *RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.*

11 No. de Registro digital 167560. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXIX. Tesis 1a. XLVII/2009. Abril de 2009, p. 577. Rubro: *CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.*

EL PRINCIPIO Y DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD JURÍDICA APLICABLE A LO FISCAL

Atendiendo a la materia principal del presente análisis, relativo a la problemática que representa la ausencia de una definición legal de la expresión razón de negocios y al claro efecto de tal circunstancia, como violatoria del principio y Derecho Humano a la seguridad jurídica, por la falta de certeza y claridad en la estructura de la cláusula antielusión contenida en la legislación mexicana, es pertinente citar doctrina importante relacionada con el concepto de seguridad jurídica y su relevancia como Derecho Humano y principio esencial en el Derecho mexicano.

Por ello, resulta provechoso hacer referencia al investigador Miguel Carbonell, **12** quien identifica el concepto de seguridad jurídica definiendo primeramente de forma práctica el concepto de Estado de Derecho, precisando que puede entenderse como el conjunto de reglas del juego que los órganos públicos deben respetar en su organización y funcionamiento internos y en su relación con sus ciudadanos, y en ese sentido explica que los derechos derivados de la seguridad jurídica son, tal vez, los que más clara relación guardan con el concepto de Estado de Derecho.

En un planteamiento similar, el reconocido escritor Ignacio Burgoa O., en su magna obra *Las garantías individuales,* **13** identifica el concepto de seguridad jurídica como *un conjunto de modalidades jurídicas a las que debe sujetarse todo acto de autoridad para producir válida y jurídicamente, la afectación en la esfera del gobernado y en sus derechos.*

En tal sentido, el autor conceptualiza la seguridad jurídica –de forma general– como el contenido de varias garantías individuales ubicadas en la **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** (CPEUM) y precisa que *la seguridad jurídica se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.*

En concordancia con los razonamientos doctrinarios expuestos, resulta de importancia señalar que la Segunda Sala de la SCJN **14** ha precisado que el contenido esencial del Derecho Humano a la seguridad jurídica radica en saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa prevista en la ley y en la actuación de la autoridad.

De igual forma, este ente jurisdiccional ha definido con claridad que el mencionado Derecho Humano, que engloba igualmente el principio de seguridad jurídica en materia fiscal, se traduce en que el contribuyente no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica o, dicho de otra

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

manera, en que exista verdadera certeza en el Derecho e interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso. 15

Principio de confianza legítima

Atendiendo a la clara omisión legislativa de señalar con precisión en el numeral 5-A del CFF el alcance y conceptualización de la expresión razón de negocios como un elemento fundamental en la nueva figura antiabuso, resulta de importancia atender al denominado principio de confianza legítima, que igualmente es una manifestación del Derecho Humano a la seguridad jurídica en su faceta de interdicción de la arbitrariedad.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN ha precisado 16 que el derecho a la seguridad jurídica, reconocido en los **artículos 14** y **16** de la CPEUM, tutela la prerrogativa del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en un estado de indefensión.

En tal sentido, al considerar que la esencia del derecho a la seguridad jurídica versa sobre la premisa consistente en *saber a qué atenerse,* respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación de la autoridad, atendiendo al principio de confianza legítima como una manifestación del citado Derecho Humano, la Segunda Sala de la SCJN ha establecido que el orden jurídico, en todo caso, debe contener los elementos mínimos para hacer valer el correlativo derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades como efectivamente puede suceder con la aplicación del numeral 5-A del CFF.

Ejercicio arbitrario en la aplicación de la cláusula antielusión

La redacción de la cláusula antiabuso contenida en el CFF permite que la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, elimine efectos fiscales de una operación, con base en un elemento esencial que se identifica como razón de negocios y en la presunción de que la operación hecha por el contribuyente carece de ella.

En ese contexto de actuación, conforme a la normativa, la **omisión de precisar una definición legal** de la expresión razón de negocios claramente puede dar pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria, ya que precisamente el principal elemento para la aplicación de la cláusula antiabuso contenida en el CFF es la expresión indefinida de la denominada razón de negocios. De ahí la violación constitucional que se afirma.

Al respecto resulta de importancia señalar que el 27 de septiembre de 2012, el Pleno de la SCJN resolvió la contradicción de tesis 291/2012, entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas, de la cual derivó el criterio jurisprudencial 3/2013, 17 que precisa que el aseguramiento precautorio como medida de apremio, con relación a los bienes o la negociación del contribuyente, violaba el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el **artículo 16** de la CPEUM, y esa violación fue considerada en razón de que en la redacción del numeral 40, fracción III, del CFF, la figura del aseguramiento precautorio se imponía sin que existieran elementos suficientes que permitieran establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente había incumplido con sus obligaciones fiscales.

De ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución, a juicio del Pleno de la SCJN, claramente se daba pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria, razón por la cual, de manera posterior a ese posicionamiento de la SCJN, el 8 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa 18 con proyecto de decreto que, entre otros, adicionaba el CFF e incorporaba el artículo 40-A, en el que ya fueron considerados los límites exactos de aplicación y la regulación específica a la que debe sujetarse el aseguramiento precautorio, precisamente para no dar lugar a la implementación arbitraria de esa medida por la imprecisión de su contenido y la omisión de los límites materiales para su ejercicio, como acontece actualmente con la herramienta antiabuso establecida en el CFF.

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

12 Carbonell, Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México.* 3a. edición. Editorial Porrúa. México. 2009, p. 585

13 Burgoa O., Ignacio. *Las garantías individuales.* 39a. edición. Editorial Porrúa. México. 2007, p. 504

14 No. de Registro 2002649. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Libro XVI. Tomo 1. Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.). Enero de 2013, p. 437. Rubro: *SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.*

15 No. de Registro 2015246. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 47. Tomo II. Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.). Octubre de 2017, p. 840. Rubro: *PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.*

16 No. de Registro digital 2018050. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 59. Tomo I. Tesis 2a./J. 103/2018 (10a.). Octubre de 2018, p. 847. Rubro: *CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.*

17 No. de Registro 2002711. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Libro XVII. Tomo 1. Tesis P./J. 3/2013. Febrero de 2013. Rubro: *ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*

18 Véase en: **http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf** , p. 97

COMENTARIO FINAL

La indefinición de la expresión *razón de negocios,* como el principal elemento de la cláusula antielusión en la regulación fiscal nacional, se traduce en una facultad discrecional o arbitraria en favor de la autoridad hacendaria para desconocer –a capricho– operaciones del contribuyente y

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.

eliminar sus efectos fiscales.

En el mismo sentido debe señalarse que las presunciones que establece el numeral 5-A del CFF no satisfacen el requisito esencial del derecho a la seguridad jurídica en la figura antiabuso, ya que, en primer lugar, por sí mismas no definen el alcance o concepto de la expresión razón de negocios y, en segundo término, debe subrayarse que la estructura de las presunciones en el referido dispositivo tienen claramente un **alcance limitado precisamente por la indefinición de la expresión razón de negocios,** pues la propia redacción de ese numeral, al otorgar la facultad a la autoridad fiscal para presumir que no existe una razón de negocios sin definir tal expresión, genera un doble efecto que por un lado es aprovechable por la autoridad fiscal como herramienta para calificar de forma arbitraria lo artificioso e inexistente de una operación, y en otro aspecto es perjudicial para el contribuyente atendiendo a que la normativa antiabuso no contiene los elementos mínimos a fin de que este tenga pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sus consecuencias, partiendo de las manifestaciones concretas del principio y Derecho Humano aludido, como son la certeza en el Derecho y la interdicción de la arbitrariedad. 19

Atendiendo a la propia exposición de motivos de la adición al numeral 5-A del CFF y tomando en cuenta la experiencia internacional, y la clara incertidumbre jurídica en perjuicio del contribuyente, resulta de suma importancia modificar la estructura de la cláusula antielusión en la regulación del CFF, de tal forma que se defina claramente el alcance de la expresión razón de negocios, como el principal elemento de la norma antiabuso, y que se incluyan los elementos suficientes y su conceptualización de manera concreta, a fin de que no se deje al arbitrio de la autoridad fiscal la eliminación de los efectos fiscales en una operación, simplemente por la consideración de que no hubo una *razón de negocios,* partiendo de un concepto indefinido legalmente y que **esa indefinición resulta claramente generadora de incertidumbre jurídica** y, por consecuencia, violatoria del Derecho Humano a la seguridad jurídica. •

---

19 No. de Registro 2015246. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 47. Tomo II. Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.). Octubre de 2017, p. 840. Rubro: *PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.*

Copyright © 2022 Prohibida la reproducción, falsificación, almacenamiento y/o copia de los contenidos de este servicio. Todo el contenido es Propiedad de TR y de los terceros que autoricen su uso.