
La efectividad de las cláusulas antiabuso
en el Código Fiscal de la Federación

*The Effectiveness of Anti-Abuse Clauses
in the Federal Tax Code*

**Javier Eliott
Olmedo Castillo**

*Universidad Michoacana
de San Nicolás de
Hidalgo, México*

Recibido: 24 de octubre de 2022.
Aprobado: 11 de abril de 2023.

Resumen

La evasión de impuestos es uno de los fenómenos que más afectan el desarrollo económico y social de cualquier Estado, pero no siempre se manifiesta como un hecho ilícito o delito que contravenga de forma directa la ley tributaria, sino que se presenta a través de actos jurídicos o estrategias para eludir las cargas fiscales, aprovechando las ventajas y los vacíos de la propia norma. Este artículo contiene una investigación de tipo documental en la que se exponen dos de las principales herramientas en la legislación mexicana para contrarrestar esos actos de elusión fiscal. A través de un análisis comparativo de las llamadas cláusulas antiabuso contenidas en el Código Fiscal de la Federación, se demuestra la falta de efectividad de ambos procedimientos y por qué no cumplen su objetivo de cerrar el paso a la elusión y evasión fiscal en México.

Palabras clave: cláusula antiabuso, elusión fiscal, fraude a la ley, razón de negocios.

Clasificación JEL: K34, H26, H30, H32.

Abstract

Tax evasion is one of the phenomena that affects the most the economic and social development of any country, but it does not always presents itself as an illegal act or crime that directly contravenes the tax law, but rather occurs through legal acts or strategies to avoid tax burdens, profiting from the advantages and gaps of the law itself. This article contains a documentary-type investigation, where two of the main tools in Mexican legislation to counter these acts of tax avoidance are exposed. Through a comparative analysis of the so-called anti-abuse clauses contained in the Federal Tax Code, the lack of effectiveness of both procedures is demonstrated, explaining why they do not meet the objective of blocking tax avoidance and evasion in Mexico.

Key words: anti-abuse clause, business reason, law fraud, tax avoidance.

Classification JEL: K34, H26, H30, H32.

1. Introducción

Desde 2014, el marco legal tributario a nivel federal se ha acrecentado y fortalecido con miras a una mayor recaudación para México, como resultado de diversas reformas. Estas fueron adoptadas —según las exposiciones de motivos de los proyectos de reforma— o cuando menos influidas en mayor medida por las recomendaciones contenidas en instrumentos del derecho internacional conocidas como *soft law*, dado su carácter no vinculante (Abache y Atencio, 2018), en particular aquellas derivadas de las acciones que forman el proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Desde hace muchos años, los países integrantes de la OCDE han recurrido a las recomendaciones emanadas de dicha organización para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal. Esto se debe a que su combate representa un interés apremiante por la reducción del bienestar social que ocasiona la utilización de estrategias fiscales agresivas, tendentes a evitar total o parcialmente el pago de alguna contribución. Este interés aumentó de forma dramática en 2020 debido a la contracción de la economía mundial, de -3.3%, con motivo de la pandemia de COVID-19, con la consecuente caída recaudatoria y de bienestar social (OCDE, 2022).

Una de las últimas modificaciones efectuadas al orden jurídico mexicano con motivo de las recomendaciones anti BEPS para enfrentar los problemas referidos fue la que se introdujo en 2020 al Código Fiscal de la Federación (CFF) referente al procedimiento de recharacterización de actos jurídicos que carezcan de una «razón de negocios». Esta disposición fue complementada al año siguiente mediante la adición del artículo 42-B al mismo código tributario —reforma vigente a partir de 2022—, mismas que constituyen el *leitmotiv* del presente artículo.

Debe aclararse que, aunque las cláusulas antiabuso se encuentran contenidas tanto en el CFF como en diversas leyes de impuestos particulares (como la del impuesto sobre la renta, ISR), el presente trabajo se centra en los dos procedimientos aludidos del CFF, dado que su naturaleza y objetivos son distintos: mientras que las cláusulas específicas del ISR están orientadas principalmente a la calificación de actos jurídicos para efectos fiscales por parte de los propios contribuyentes, las del CFF están orientadas a dotar de herramientas —procedimientos— de recalificación a la autoridad. Por esta razón, se entrará al estudio particular de las últimas, puesto que

lo que se trata de medir es la eficacia de su empleo por las autoridades fiscales para combatir los problemas de elusión y evasión fiscal.

Someramente, la razón de negocios es una figura/institución del derecho tributario que forma parte de las denominadas cláusulas antiabuso o antielusión, puesto que sirven para evitar la elusión de las obligaciones fiscales —formales y sustantivas— mediante el empleo de actos o figuras jurídicas anómalas a las que normalmente suelen emplearse. Su único objetivo es evitar de forma total o parcial el pago de una contribución o la sujeción a cualquier obligación fiscal, por lo que se busca desconocer o prohibir las operaciones que carecen de una potencial ganancia o propósito comercial y que solo persiguen un beneficio fiscal (Gómez, 2022).

Aunque el procedimiento de recaracterización de actos jurídicos incorporado al CFF en 2020 —mediante la adición del artículo 5-A— quedó establecido como una facultad amplia para que las autoridades fiscales federales eviten que los contribuyentes eludan indebidamente sus cargas fiscales mediante operaciones sin aparente razón de negocios, tuvieron que pasar casi dos años para que esa disposición fuera reglamentada para su debida aplicación —lo que sucedió hasta la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) en 2023—. Por esta razón, en un inicio se esperaba que al agregar el procedimiento adicional del artículo 42-B en 2021, la autoridad podría contar con una herramienta o cláusula antiabuso efectiva para el combate a la elusión y evasión fiscal; sin embargo, la hipótesis normativa de este último procedimiento impide alcanzar tales objetivos, al encontrarse cerrada a supuestos y operaciones específicas.

De esta forma, el objetivo de los párrafos siguientes es analizar las cláusulas antiabuso contenidas en los artículos 5-A y 42-B del CFF para demostrar su falta de eficacia para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal. Para ello se hará uso de los métodos analítico y descriptivo, con el fin de plasmar un análisis introductorio sobre la configuración vigente de los procedimientos contenidos en esas dos disposiciones, así como del contexto internacional contra la elusión y evasión fiscal del que surgen, con apoyo en fuentes documentales y jurisdiccionales. Posteriormente, se hará un análisis comparativo de ambos procedimientos mediante el uso de fuentes documentales, doctrinarias y normativas, a fin de encontrar sus ventajas y desventajas con atención a las facultades de las autoridades fiscales. Así, partiendo de este análisis descriptivo y comparativo, se expondrán las razones por las cuales se considera que los procedimientos objeto de este estudio no representan herramientas eficaces para combatir los problemas de elusión y evasión fiscal en México.

En el apartado de marco teórico se conceptualizan las figuras de elusión y evasión fiscal como fenómenos de la tributación que erosionan la base imponible en perjuicio del gasto público. A continuación, se explica lo que es una cláusula antiabuso en abstracto, sus tipos y diferencias, así como la utilidad e importancia que representa para hacer frente a las conductas evasivas y elusivas; además, se realiza un análisis general de las cláusulas antiabuso incorporadas en 2022 al CFF y, en particular, de las contenidas en los artículos 5-A y 42-B.

Por último, en el apartado de resultados se plasma un análisis comparativo de las dos cláusulas particulares objeto de investigación, destacando los beneficios y desventajas de cada una de ellas respecto al combate a la elusión y evasión fiscal, así como resaltando por qué ninguno de esos dos procedimientos cumplen cabalmente con los objetivos propuestos por el legislador al introducirlos en el CFF. Además, se aborda cómo podría resolverse dicha cuestión para contar con una auténtica cláusula que evite el abuso de las disposiciones fiscales, respetando los derechos de los contribuyentes.

2. Marco teórico

Si bien el concepto de *razón de negocios* y lo referente a *cláusulas antiabuso* ha sido motivo de especial discusión en México desde 2020, fecha en la que entró en vigor la adición del artículo 5-A al CFF, cabe señalar que no se trata del primer antecedente para incorporar la cláusula antiabuso en la legislación fiscal mexicana. Por ello, para el aprovechamiento de las líneas siguientes es imprescindible señalar un breve antecedente de los intentos previos a la reforma tendientes a evitar la evasión y elusión fiscal, tema que tiene que ver con la cláusula antiabuso.

Como se ahondará más adelante, existen diversos tipos de cláusulas antiabuso distribuidas en las disposiciones fiscales, tanto del CFF como de las leyes de impuestos en particular; sin embargo, huelga aclarar que la presente investigación gira en torno, de manera predominante, de los procedimientos antes citados —artículos 5-A y 42-B— debido a que su configuración normativa los dirige a las autoridades fiscales —y no a los contribuyentes cuando determinan las contribuciones a su cargo—. Por lo tanto, se trata de auténticas cláusulas empleadas como herramientas de fiscalización, lo que sirve para explicar su eficacia (o ausencia de esta) para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal.

La evasión y elusión como fenómenos de la obligación tributaria

Como punto de partida, existe una obligación genérica de contribuir al gasto público en México, carga que debe tenerse presente al tenor de los principios y límites contemplados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. La consecuencia, cuando el contribuyente no cumple con la obligación sustancial total o parcialmente, es que surge el fenómeno económico tributario denominado *evasión fiscal*, que en la legislación de la materia es calificada como una conducta contraria a derecho y perniciosa para la hacienda pública, sancionable en la esfera administrativa por las autoridades fiscales.

En este contexto, aun cuando el fenómeno de la evasión tributaria surge en la esfera administrativa —sancionable en la mayoría de los casos mediante una multa— también puede degenerar en un hecho delictivo cuando la conducta desplegada por un contribuyente colme los elementos típicos del delito contemplados en el CFF, dando lugar a la *defraudación fiscal*.¹

Por otro lado, debe distinguirse la evasión fiscal *per se* —y su forma más contraria a la ley, la defraudación fiscal— de la *elusión fiscal*, pues esta última no está considerada como una conducta ilícita, ni configura una infracción a la obligación tributaria. Este fenómeno consiste en que el acto elusivo tiene por objetivo —como el nombre sugiere— eludir o esquivar la obligación misma, eligiendo entre las opciones que permitan las leyes especiales para la realización de determinados actos jurídicos, aprovechando los resquicios o alternativas enmarcadas en las leyes por parte del legislador. En el ámbito empresarial y académico se le ha denominado *economía de opción* (Lalanne, 2006) y es el resultado de la premisa legal de que *lo que no está expresamente prohibido para los particulares, está permitido*.

Puede decirse que es común la práctica de la *economía de opción* en materia fiscal por parte de los contribuyentes, dado que se trata de las distintas alternativas que otorga la ley tributaria. Tal es el caso de las personas que otorgan el uso o goce temporal de bienes inmuebles, quienes para el pago del impuesto sobre la renta (ISR) pueden optar por elegir el régimen de deducción ciega de 35 % sobre

¹ «Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal 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». CFF (1981, última reforma: 2021).

los ingresos percibidos, en sustitución de las deducciones comprobables. En este sentido, elegir la deducción ciega por parte del contribuyente le permite una menor carga en el ISR, al tener la opción de deducir el 35 % del total de sus ingresos acumulables (LISR, 2013, última reforma: 2021).

Esta «deducción ciega» se trata de una facilidad administrativa, al no tener que comprobar las deducciones fiscales y facilitar un reconocimiento de gastos sin ser comprobables, lo que puede resultar en un ahorro fiscal mayor al que pudiera arrojarse de aplicar las deducciones específicas señaladas para el régimen de arrendamiento de bienes inmuebles. Claramente puede observarse que la aplicación de la opción de deducción ciega por parte de los contribuyentes no implica de ninguna manera un fraude o abuso de la ley, puesto que esta misma da esa facilidad.

En contraste, la evasión fiscal representa un ilícito por contravenir la conducta a una norma tributaria y es una figura sancionada como falta administrativa —pudiéndose además configurar un delito cuando la conducta manifestada por el contribuyente encaje en el tipo penal de defraudación fiscal—, pero la elusión no es *per se* una conducta prohibida o un conjunto de actos que infrinjan una disposición legal. Sin embargo, lo que pretende regularse a partir de la reforma fiscal de 2020 en cuanto a la cláusula antiabuso es poder acotar, mediante una disposición fiscal, aquellas conductas tendentes a reducir o esquivar parcial o totalmente la carga tributaria, cuando se utilicen actos o figuras jurídicas contrarias a su naturaleza o sin una aparente razón de ser para la consecución del fin u objeto del acto jurídico celebrado. Verbigracia, de las propias opciones legales que establecen las disposiciones fiscales, como es el caso de los conceptos no objeto del tributo o de aquellos actos o actividades exentas de la contribución.

Por citar un ejemplo, tratándose de la exención del ISR por donación de bienes entre ascendientes y descendientes en línea directa, se contempla como cláusula —especial— antiabuso, el desconocer la exención del ISR cuando se lleve a cabo la segunda donación entre ascendientes y descendientes sin importar el tiempo que haya pasado desde la primera transmisión (Gómez, 2020) puesto que, según la norma, el acto exento es únicamente la primera enajenación, y la segunda o posteriores donaciones se consideran una manipulación que tiene como efecto el abuso de la ley. Por esta razón, se acota y se prohíbe la exención, caso que se considera una práctica abusiva por carecer de motivo o razón, porque lo único que se busca con ello es la reducción total o parcial de la obligación tributaria.

Cláusulas antiabuso en materia fiscal

Una vez asentado el hecho de que la elusión fiscal no es un fenómeno calificado en sí mismo como infracción o delito tributario, tampoco deben ignorarse las malas prácticas de elusión o planificación fiscal agresiva donde el único fin es eludir o disminuir la carga tributaria, dando como resultado una aplicación indebida de las normas fiscales. En este sentido, se habla de prácticas de elusión fiscal no autorizadas, denominadas *fraude* o *abuso a la ley*, lo que, según la ciencia tributaria y las legislaciones de la mayoría de los países, está prohibido por la afectación que causa a la hacienda pública (OCDE, 2017).

Así, surge la cláusula antiabuso como una norma dirigida a evitar la erosión de la base gravable y que inhibe la distorsión del sistema tributario por el empleo de actos artificiosos maquinados para eludir las cargas tributarias (Delgado, 2018). En efecto y como se detallará más adelante, la cláusula antiabuso en México tiene como antecedente los criterios establecidos por los tribunales federales, así como la adición del artículo 5-A del CFF, que fue motivado entre otras razones por la tesis I.4o.A.170 A (10a.) del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito (TCC) en Materia Administrativa con sede en la Ciudad de México, que señala lo siguiente:

NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.

La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminsonar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, *las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho* [énfasis añadido], basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar [...] (TCC, 2019).

Es importante recordar el principio de autodeterminación de la carga fiscal —regla general— conforme al cual es el propio contribuyente quien está obligado a determinar las contribuciones a su cargo conforme al artículo 6 del CFF. No obstante, en el tema que se trata aquí, cuando el contribuyente aplique la economía de opción como parte de su estrategia para reducir la carga impositiva, y esto involucre el uso de figuras o actos artificiosos tendentes a obtener únicamente una ventaja fiscal, entra en juego la cláusula antiabuso, ya sea para desconocer dicha operación o para

reorientarla por haberse escapado de los efectos fiscales que la norma fiscal señala en detrimento de las arcas públicas.

Tipos de cláusula antiabuso

Así, es claro que la economía de opción, después de la reforma fiscal de 2020, es un derecho relativo de los contribuyentes, dado que la elusión fiscal está presente y pudiera ocasionar que la autoridad fiscal identifique que se está abusando de la ley y pretenda recategorizar o desconocer la figura legal utilizada por el contribuyente. Esto se debe a que no es un ilícito penal o una falta administrativa propiamente dichos, sino que la cláusula antiabuso pretende cerrar el paso al engaño cuando el contribuyente utilice, en la celebración de actos jurídicos, figuras no propias que distorsionan y esquivan la obligación de pago de contribuciones. En síntesis, esto es lo que se regula a través de la cláusula antiabuso. En cuanto a su clasificación, la doctrina señala que existen cláusulas antiabuso generales y especiales, atendiendo al grado de detalle u objeto del hecho imponible al que están dirigidas (García, 2015).

Cláusulas especiales antiabuso

Este tipo de cláusulas están dirigidas a presupuestos de hecho específicos o taxativos, que son detallados y utilizados para contrarrestar la elusión fiscal. Esto es, la norma tributaria establece los presupuestos específicos de elusión fiscal que fueron incorporados mediante ficciones o presunciones jurídicas, cuya finalidad es «proteger del abuso» en contra de la hacienda pública (Anguita, 2017). Las cláusulas especiales, al tener identificado el hecho o norma que protegen, tienen como resultado el desconocimiento en el ámbito tributario de esos actos o la aplicación de la norma correspondiente y, en consecuencia, serán reclasificados por la autoridad tributaria. Por lo regular, este tipo de cláusulas están contenidas en las distintas leyes que regulan los impuestos en particular, como el ejemplo aplicable a la donación entre familiares en línea directa ya explicado en líneas precedentes.

Otro tipo de cláusula especial antiabuso aplicable al ISR se encuentra en el artículo 11 de la ley respectiva (entre otros), referente a la reclasificación —ficción jurídica— como dividendos de los intereses derivados de créditos otorgados a personas jurídicas por residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas de las primeras. Se trata de una cláusula especial porque la misma norma delimita su objeto —intereses derivados de créditos otorgados por partes relacionadas—, así

como los presupuestos en los cuales habrá lugar a la reclasificación como *dividendos* de los referidos intereses, en sus cinco fracciones (LISR, 2013, última reforma: 2021).

Cláusulas generales antiabuso

En el otro extremo de las cláusulas antiabuso se encuentran las que están redactadas en abstracto, sin referirse a un acto o impuesto determinado. Por el contrario, se establece un elemento o regla general a satisfacer en un abanico abierto de actos jurídicos y, en caso de no satisfacerse, dará lugar a la reclasificación o desconocimiento de dicho acto, según se establezca en la norma.

Estas cláusulas antiabuso están revestidas de generalidad no debido a la indefinición de los sujetos destinatarios de estas, sino a la posibilidad de ajustarse a cualquier acto jurídico y tributo. Por ello, su existencia responde a la necesidad de colmar cualquier laguna existente en las normas tributarias para hacer frente a figuras de elusión fiscal agresivas no contempladas en una cláusula específica (Estrada, 2020).

Debido al carácter abstracto de estas cláusulas, no es posible prever la norma o normas que se verán protegidas con su aplicación. Por ello, es importante establecer el mecanismo y las consecuencias —reclificación, pago, desconocimiento— presupuestas para la autoridad fiscal. Ejemplos de estos mecanismos ya introducidos en la legislación fiscal mexicana son el procedimiento para recalificar actos jurídicos por ausencia de razón de negocios, así como la «materialidad» como elemento para que la autoridad fiscal presuma la inexistencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, de conformidad con el artículo 69-B del CFF.

Contexto internacional de las cláusulas antiabuso

Antes de pasar al análisis central propuesto, es importante mencionar la relación que tiene el esquema de cláusulas antiabuso en el sistema tributario mexicano con el derecho tributario internacional. Esto, debido a que la teoría de la *razón de negocios, sustancia sobre la forma* y otras tantas figuras creadas y empleadas con motivo de evitar el abuso o fraude a la ley han surgido como instrumentos para evitar la aplicación abusiva de los tratados internacionales en materia fiscal.

En particular, los tratados o convenios para evitar la doble tributación son utilizados en no pocas ocasiones para obtener ventajas fiscales indebidas, «aprovechando las diferencias legislativas de los países para obtener beneficios económicos» (Robledo, 2022,

p. 126). De esto se ha ocupado la OCDE con las recomendaciones contenidas en la acción 6 del proyecto BEPS, tendentes a evitar la utilización abusiva de los convenios fiscales (OCDE, 2016).

Con estos instrumentos se trata de evitar que los tratados fiscales internacionales y, especialmente, los convenios para evitar la doble imposición no sean aplicados abusivamente mediante estrategias fiscales agresivas, convirtiéndose así en una suerte de convenios para la doble «no imposición». Al respecto, Pistone (2003) señala que la aplicación abusiva de estos tratados se da cuando «un sujeto, para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial» (Pistone, 2003, p. 115).

Es así como muchas de las teorías y figuras empleadas en la legislación fiscal mexicana en materia de cláusulas antiabuso tienen una marcada influencia en el derecho tributario internacional, principalmente en las recomendaciones de la OCDE, razón por la cual suelen surgir confusiones en la aplicación de términos en las legislaciones especiales, ya que han sido desarrolladas de forma distinta en cada país. Tal es el caso de España, cuya Ley Tributaria se refiere como «recalificación» a lo que el CFF reconoce como «re-caracterización» de un acto jurídico (Barreiro, 2020), pero la esencia es la misma: evitar la erosión de la base imponible mediante la aplicación de figuras jurídicas atípicas que quebranten la esencia o fin de la ley tributaria (abuso a la ley).

La cláusula antiabuso antes de la reforma de 2020

Si bien el procedimiento de revisión específico sobre razón de negocios fue incorporado al artículo 5-A del CFF en 2020, la figura en cuestión no era desconocida para los órganos jurisdiccionales al resolver asuntos en materia tributaria. Muestra de ello es la resolución de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), que desde 2009 reconoció la *razón de negocios* como uno de los elementos a considerar por la autoridad al determinar si las operaciones de los contribuyentes son regulares y legítimas, o artificiosas y con fines de elusión fiscal, como se detalla a continuación:

CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.

Así, para probar el carácter artificioso de una operación ante la autoridad jurisdiccional, debe argumentarse, por ejemplo, *atendiendo a si: la operación tiene una*

repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente; existe una razón de negocios para la realización de la operación; al efectuar la transacción podía razonablemente anticiparse la generación de una ganancia, previa a la consideración de los efectos fiscales de la operación; o bien, la medida en la que el particular se hubiera expuesto a sufrir una pérdida bajo circunstancias ajenas a su control. [...] (SCJN, 2009).

Hasta aquí, es importante hacer un paréntesis para explicar la relación que tiene el tema objeto del presente artículo con el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, en particular, lo referente a la figura de la *materialidad* (Orozco-Felgueres, 2020), ya que no existe una disposición o mecanismo descrito en la ley para acreditar dicho elemento y así poder desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales. En consecuencia, los distintos juicios llevados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) dieron origen a criterios como el precedente VIII-P-1aS-217 del Pleno de la Sala Superior de dicho tribunal,² dejando claro que la razón de negocios —junto a otros elementos— es un medio para probar que determinado acto jurídico cuenta con «materialidad» para efectos de desvirtuar la presunción sobre aquel de ser falso, inexistente o simulado.

También es importante la precisión de que, al igual que sucede con la «materialidad» y otras figuras o ficciones legales empleadas por las autoridades fiscales para combatir la elusión y evasión fiscal, la razón de negocios no tiene un contenido o aplicación de origen eminentemente jurídico. Esto se debe a que para su reconocimiento inicial por parte de los órganos jurisdiccionales, incluyendo los criterios de la SCJN y el TFJA, los juzgadores tuvieron que remitirse a requisitos aplicables en materia de registros contables e información financiera.

La cláusula antiabuso y las normas de información financiera

Sobre el objeto de estudio, uno de los postulados básicos de las normas de información financiera (NIF) —aplicables al registro de la información financiera de cualquier

² Véase la tesis de 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» (TFJA, 2017, p. 317).

entidad económica en México—, es el de «sustancia económica» contenido en la NIF A-2, cuyo objetivo radica en que «las transacciones y otros eventos que afectan económicamente a una entidad deben reconocerse contablemente *con base en su esencia económica* [énfasis añadido], la cual debe prevalecer sobre su forma jurídica» (Cinif, 2022). Postulado aplicado, primero por interpretación jurisdiccional y, posteriormente, por inserción legislativa, al derecho fiscal en México mediante la cláusula general antiabuso del artículo 5-A del CFF, que desconoce los efectos fiscales de los actos jurídicos cuya forma no corresponda a su esencia.

Artículo 5-A del CFF y recaracterización de actos jurídicos

En la iniciativa de reforma por la que se adicionó esta cláusula general antiabuso al CFF en 2020, se citaron algunos de los criterios jurisdiccionales citados con anterioridad, así como referencias doctrinarias y de instrumentos de derecho internacional con el objeto de justificar la creación de esta norma (Presidencia de la República, 2019).

El procedimiento en comento está dotado de una presunción *iuris tantum* en favor de las autoridades fiscales, esto es, bajo reserva del derecho que tiene el contribuyente para desvirtuar dicha presunción —de que sus actos jurídicos carecen de una razón de negocios—. Ahora bien, en la norma no se da una definición concreta de la razón de negocios como las aportadas por la doctrina y, de manera menos reveladora, por los criterios de los tribunales, pero sí contempla cuándo podrá presumirse que los actos jurídicos carecen de tal condición. Se consideran los siguientes:

- Cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
- Tratándose de una serie de actos jurídicos, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Beneficio fiscal y económico razonablemente esperado

Desde luego que, ante lo impreciso de los supuestos anteriores, el artículo 5-A sí define lo que debe entenderse por *beneficio fiscal y económico razonablemente esperado*, como parte de los elementos a considerar por la autoridad fiscal para determinar la ausencia de razón de negocios, en cuyo caso aquella podrá recalificar o «recharacterizar» el acto jurídico que careció de este elemento para otorgarle los efectos fiscales que realmente le correspondan. Es decir, se traslada el postulado básico en materia de información financiera respecto de la prevalencia del fondo sobre la forma a una ley formal y material.

Entonces, mientras en el procedimiento del artículo 69-B del CFF la razón de negocios es solo uno de los elementos que se tienen para determinar si una operación tiene materialidad (que efectivamente se realizó) o si es simulada, en el artículo 5-A se prevé como el elemento único a considerar para que, una vez confirmada su ausencia, la autoridad fiscal pueda recalificar el acto jurídico que careció de esta característica, con todos los efectos fiscales que pudieran derivarse de ello.

Integración del órgano colegiado calificador

Aunque se trata de un procedimiento vigente desde 2020, la cláusula antiabuso comentada no ha sido aplicada por las autoridades fiscales hasta la fecha de concluido el presente trabajo. Sin embargo, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2023 (SHCP, 2022) finalmente fue incluida la regla 2.1.52, que estipula la forma en que estará integrado ese órgano, razón por la cual el procedimiento de mérito podría ser aplicado por la autoridad fiscal en cualquier momento que lo desee. El órgano se integra por los funcionarios hacendarios de primer nivel, tanto del Sistema de Administración Tributaria (SAT) como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se mencionan a continuación:

- I. Un Coordinador, que será la persona titular de la ACNII [Administración Central de Normatividad en Impuestos Internos], quien presidirá las sesiones.
- II. Un Secretario Técnico y un Prosecretario, designados por el Coordinador. El Secretario Técnico representará al órgano colegiado y suplirá al Coordinador. El Prosecretario suplirá al Secretario Técnico cuando este último actúe en suplencia del Coordinador.

- III. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas de la Secretaría, los cuales participarán con voz y voto:
- Unidad de Legislación Tributaria,
 - Unidad de Política de Ingresos Tributarios, y
 - Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta; y
- IV. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas del SAT, los cuales participarán con voz y voto:
- AGAFF [Administración General de Auditoría Fiscal Federal],
 - AGGC [Administración General de Grandes Contribuyentes],
 - AGH [Administración General de Hidrocarburos],
 - AGACE [Administración General de Auditoría de Comercio Exterior], y
 - AGJ [Administración General Jurídica] (SHCP, 2022).

La regla citada también prevé la posibilidad de que a las sesiones del órgano asistan los servidores públicos adscritos a la unidad —autoridad fiscal— que conozca del caso sometido a opinión, así como cualquier otro funcionario de la SHCP y el SAT que sus representantes estimen convenientes. Además, estos podrán emitir los comentarios que deseen, sin que sean considerados para la emisión de la opinión que se forme el órgano del caso estudiado.

El debido proceso en la práctica de facultades de comprobación y la cláusula antiabuso del artículo 5-A

Al partir del ejercicio de facultades de comprobación se hace imprescindible tener presente e invocar, llegado el momento, las garantías procesales propias de este tipo de revisiones, tanto antes, como durante y después de la emisión de la resolución provisional correspondiente. Asimismo, a pesar de que se trata de procedimientos paralelos (aplicación de cláusula antiabuso y facultad de comprobación), la autoridad no puede ignorar las formalidades de ambos al hacer uso de la primera presunción.

Verbigracia, deberá atenderse al contenido del artículo 42, quinto párrafo del CFF que prevé la garantía procesal para los contribuyentes de ser informados sobre el derecho que tienen para acudir a las oficinas de la autoridad, con el fin de conocer

los hechos y omisiones que se hubieran detectado en alguna visita domiciliaria, revisión de gabinete o electrónica, con por lo menos diez días hábiles de anticipación al levantamiento de la última acta parcial o el oficio de observaciones (CFF, 1981, última reforma: 2021).

En estos casos, aunque ese derecho de audiencia previa tiene como finalidad respetar el derecho a la autocorrección de los contribuyentes, ante presuntas omisiones que den lugar al pago de algún crédito fiscal, si la norma antiabuso analizada tiene como fin último la recaracterización de operaciones para darles los efectos fiscales que realmente les correspondan, con el consecuente cobro de las contribuciones omitidas, es inconcuso que se trataría también de una hipótesis de hechos u omisiones que pueden entrañar un incumplimiento de pago en la práctica de las referidas facultades de comprobación.

Por lo tanto, debería hacerse del conocimiento del contribuyente la presunción que se haga la autoridad (por lo menos indiciariamente, ya que para ese momento puede que no cuente aún con la opinión favorable del órgano colegiado) de que algún acto o actos jurídicos celebrados por el contribuyente revisado carece de razón de negocios, desde el momento a que se refiere el artículo 42, quinto párrafo del CFF, con independencia de que también se le dé a conocer dicha situación, con la respectiva opinión favorable, al momento de emitir la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución provisional respectiva.

Además, no hay que olvidar el derecho de audiencia posterior, esto es, el plazo que deberá otorgarse al contribuyente para manifestar lo que a su derecho convenga o, en su caso, para optar por corregir su situación fiscal previo a la emisión de la resolución definitiva y consecuente recaracterización de actos al amparo del artículo 5-A del CFF. Este plazo es para las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete de veinte días, mientras que para las revisiones electrónicas es de quince.

Entonces, el procedimiento descrito denota que la RMF para 2023 no guarda concordancia estricta con las formalidades procedimentales contempladas en el CFF para la práctica de auditorías, lo que puede llegar a traducirse en violaciones de derechos fundamentales. Estos pueden dar lugar a la nulidad de los procedimientos practicados, vaciando de contenido el objetivo de estos, que es cerrar paso a la elusión y evasión fiscal.

A ello se le suma el grado de incertidumbre jurídica que puede representar la cláusula analizada para los contribuyentes, debido a que se integra por un elemento subjetivo (razón de negocios) a calificar por funcionarios públicos hacendarios, quienes

se encuentran humanamente impedidos de conocer en forma suficiente las características y operación de cada actividad o sector económico, como para emitir una opinión razonable sobre cuándo hay, y en qué casos no, una razón de comercial o de negocios en la celebración de un acto jurídico.

Cláusulas antiabuso introducidas en el año 2022

En la reforma fiscal que entró en vigor en 2022, se crearon diversas cláusulas específicas antiabuso (sobre todo en materia de ISR). En lo que respecta al CFF, se reformó el artículo 14-B, referente a los supuestos en que la fusión o escisión de sociedades no se considera enajenación para efectos fiscales (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Respecto de esta disposición, la adición que interesa al presente trabajo es la del párrafo sexto, el cual señala que cuando la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que se incumplió con alguno de los requisitos señalados en el primer párrafo de dicha norma, o bien que la fusión o escisión careció de *razón de negocios*, determinará el impuesto que corresponda a una enajenación, tomando como base la ganancia que se hubiera generado de la operación, en su caso (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Sin ser objeto del presente trabajo, vale la pena mencionar de forma sucinta las modificaciones a los artículos 11, 24, 28 y 161 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en materia de los créditos otorgados a personas morales que se considerarán dividendos, ya citado como ejemplo de cláusula especial antiabuso; la autorización para enajenación de acciones a costo fiscal en reestructuración de sociedades de grupo; reglas de capitalización delgada para deducción de intereses y respecto de la enajenación de acciones realizada por sociedades residentes en territorio nacional, respectivamente. En los artículos anteriores se establecieron supuestos específicos de recalificación o desconocimiento de operaciones tomando como referencia el elemento de la *razón de negocios*, constituyendo todas estas reformas cláusulas especiales antiabuso, aplicables en materia de ISR y respecto de los actos o regímenes específicos en cada caso (LISR, 2013, última reforma: 2021).

En los casos anteriormente descritos, las reformas apuntaron a supuestos para el desconocimiento de actos jurídicos ante la ausencia de razón de negocios, pero sin hacer remisión alguna al procedimiento del artículo 5-A del CFF. Debido a ello, al tratarse de cláusulas específicas, se entiende que se trata de facultades independientes, criterio similar al que, en su momento, se adoptó para determinar la inexistencia

de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, prescindiendo del procedimiento particular del artículo 69-B del CFF.³

Recaracterización de actos simulados conforme al artículo 42-B del CFF

El procedimiento vigente a partir de 2022, aunque en apariencia se trata de una cláusula general antiabuso —tomando los elementos para el desconocimiento de actos jurídicos del artículo 69-B—, en realidad se trata de una cláusula especial, dados los supuestos específicos y el tipo de operaciones para las que es aplicable, sin importar que se encuentre en una norma general, como lo es el CFF.

El objetivo de esta cláusula es que las autoridades determinen la simulación de actos jurídicos al ejercer facultades de comprobación, esto —según la iniciativa de reforma— para dar certidumbre tanto a la autoridad a que se confiere dicha facultad como a los contribuyentes (Presidencia de la República, 2019). Ello quizá sea una referencia a la tesis citada previamente respecto del procedimiento de presunción contenido en el artículo 69-B del CFF (SCJN, 2019). El procedimiento se inicia de la forma siguiente:

Artículo 42-B. Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales. La referida determinación deberá ser debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente, a que se refiere el artículo 50 de este Código, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Conforme al primer párrafo del artículo transcrito, la simulación de actos jurídicos solo podrá determinarse al efectuarse revisiones fiscales de tipo visita domiciliaria y revisión de gabinete —mediante las resoluciones determinantes del artículo 50 del CFF en un plazo máximo de seis meses—, pero no en revisiones electrónicas

³ Véase la tesis de rubro «Facultades de comprobación. Al ejercerlas la autoridad fiscal puede corroborar la autenticidad de las actividades o actos realizados por el contribuyente, a fin de determinar la procedencia de sus pretensiones, sin necesidad de llevar a cabo previamente el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones previsto en el artículo 69-b del código fiscal de la federación» (SCJN, 2019).

—como sí es posible en el procedimiento del artículo 5-A del mismo Código—, y más importante aún, este procedimiento solamente es aplicable cuando se trate de operaciones realizadas entre partes relacionadas. Por esta razón, se insiste, se trata de una cláusula especial antiabuso, contraria a la norma general del artículo 5-A del mismo CFF.

Asimismo, en el segundo párrafo del artículo en estudio dice que cuando se determine la simulación de un acto jurídico, el *hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*, lo que representa la facultad de la autoridad fiscal para recalificar el acto simulado de que se trate. Esto se hará en la resolución final de la visita domiciliaria o revisión de gabinete respectiva, que deberá señalar de forma expresa el acto que se simuló y el realmente celebrado, así como la cuantificación del beneficio fiscal obtenido por dicha simulación; los elementos que consideró la autoridad para determinar la misma y el dolo de las partes relacionadas para efectuarla (CFF, 1981, última reforma: 2021).

Dado que la determinación analizada puede basarse, entre otros, en elementos presuncionales, es importante el estudio de los fundamentos y motivos que se expresen en la resolución respectiva, así como el hecho de que deberá identificarse la intencionalidad —dolo— de las partes para simular el acto jurídico de que se trate. Estos requisitos deberán colmarse sobremedida en la resolución de la autoridad, considerando que para el procedimiento analizado se prescindirá del sometimiento a aprobación del órgano colegiado a que se refiere el artículo 5-A del CFF, o cualquier otro requisito ajeno a los señalados en esta nueva cláusula general antiabuso.

3. Resultados

Para ilustrar el panorama de la disputa presentada desde la introducción de este trabajo, en la tabla 1 se muestran las principales diferencias identificadas entre los procedimientos —cláusulas antiabuso— analizados anteriormente (ver tabla 1).

Tabla 1. Procedimientos de recaracterización de operaciones en el CFF

Cláusula	Artículo 5-A	Artículo 42-B
Sujetos	Cualquier contribuyente	Cualquier contribuyente
Tipo de contribución	Cualquiera	Cualquiera
Tipo de operación	Cualquiera	Entre partes relacionadas
Requisito particular	Visto bueno de órgano colegiado	Ninguno
Facultad de comprobación	Visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica.	Solo visita domiciliaria y revisión de gabinete.
Tipo de cláusula antielusión	General	Especial
Contenido de la resolución	Acto revisado y efectos fiscales del recaracterizado. Visto bueno del órgano colegiado.	Identificar acto simulado y el realmente celebrado. Cuantificación de beneficio fiscal. Señalar elementos considerados para su emisión.

Fuente: elaboración propia con información del CFF.

Como puede apreciarse, ambas cláusulas antiabuso tienen marcadas similitudes, siendo que, conforme a su naturaleza, tienen como objetivo cerrar paso a la elusión fiscal indebida por fraude o abuso a la ley fiscal; una, mediante la figura de razón de negocios y, otra, a través de la identificación de actos jurídicos simulados. Ambas comparten el fin último de que la autoridad fiscal recalifique o recaracterice las operaciones o actos jurídicos específicos, otorgándoles los efectos fiscales que correspondan a los realmente celebrados, con independencia de la forma jurídica o la denominación empleada por los contribuyentes.

En cuanto a la efectividad de los dos procedimientos para el combate a los problemas BEPS en México, en particular, el que tiene que ver con la erosión de la base gravable por la elusión fiscal a través de prácticas abusivas mediante actos simulados

o sin razón de negocios, se concluye que la cláusula antielusión del artículo 5-A representa poco más que una sobrecarga administrativa para los contribuyentes, al requerir la acreditación (oponer ante la opinión del órgano colegiado) de elementos subjetivos que sustenten una razón comercial o de negocios cuando, según el leal saber y entender de la autoridad, no exista tal. Esto, además del procedimiento que debe llevarse a cabo para la obtención de una opinión positiva previa a la calificación de ausencia de razón de negocios, mismo que no se encuentra ajustado a las disposiciones del CFF que tutelan los derechos de los contribuyentes en el trámite de las facultades de comprobación.

Asimismo, la cláusula contenida en el artículo 42-B del CFF no puede calificarse de efectiva al estar supeditada a las operaciones entre partes relacionadas, además de que el procedimiento respectivo únicamente puede ser activado en la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, y no mediante revisiones electrónicas. Para esta circunstancia no se encuentra justificación para efectos prácticos y tampoco se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa que le dio origen, debido a que su inclusión en el CFF representaba el panorama perfecto para configurarse como cláusula general antiabuso, aplicable a cualquier tipo de operaciones y en toda facultad de comprobación, sin arrastrar la carga normativa de tener que contar con un visto bueno previo para su aplicación.

Así, no se puede ignorar que el procedimiento del artículo 42-B del CFF representa una herramienta antielusión más eficaz —en apariencia—, sustancialmente, por emplear la figura de la simulación de actos, que en la actualidad se utiliza en la práctica de la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales —sin entrar en discusión sobre los excesos de la autoridad en perjuicio de los contribuyentes, pues no es el objeto de este trabajo—, prescindiendo de la identificación de elementos concretos como la razón de negocios, el beneficio fiscal o el económico razonablemente esperado, propios del artículo 5-A. Sin embargo, su eficacia se pierde debido a las hipótesis normativas para poder aplicar la citada cláusula antiabuso.

Así, al haber reducido el procedimiento del artículo 42-B del CFF —vigente a partir de 2022— a una cláusula especial antiabuso, no aplicable para operaciones celebradas entre partes independientes, limita significativamente la eficacia de semejante norma, quedando ambas cláusulas antiabuso —artículos 5-A y 42-B— relegadas a simples medidas persuasivas para el grueso de contribuyentes que ignoran el trasfondo de este tipo de disposiciones. Una por la complejidad del procedimiento necesario para su aplicación, y otra por la inexplicable configuración como cláusula especial,

siendo que al estar contemplada en el CFF, y no en una ley de impuesto particular, bien podría ser aplicable a cualquier acto u operación.

¿Por qué una cláusula especial?

La reserva de la cláusula específica para partes relacionadas parece haberse trasladado del artículo 177 de la LISR, ya que el artículo 42-B en estudio fue redactado casi en los términos de aquel, que con mucha antelación a la reforma fiscal de 2022 ya contemplaba la facultad para determinar la simulación de actos únicamente tratándose de operaciones entre partes relacionadas. Ello se debe a que se encuentra en el Capítulo I del Título VI de la LISR, aplicable a las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes (Refipres), algo que se aprecia discordante en la reforma para 2022.

Lo anterior se afirma, ya que si bien se sigue tratando de una cláusula antiabuso aplicable respecto de cualquier contribución —y no solo del ISR—, y no por ello deja de tratarse de una cláusula especial antiabuso, por las razones ya expuestas. Cabe notar que en la iniciativa de reforma por la que se adicionó el artículo 42-B al CFF no se expresó el motivo por el que se excluyeron las operaciones entre partes independientes de dicha cláusula antiabuso, al ser prácticamente una copia de la cláusula especial contenida en el artículo 177 de la LISR, aplicable a empresas extranjeras.

En apoyo a lo dicho está el hecho de que para definir lo que se considerará como «partes relacionadas» para los fines del artículo 42-B del CFF, este artículo contiene idéntica porción normativa a la del diverso 179, quinto párrafo de la LISR que, se insiste, es aplicable a las entidades extranjeras sujetas a Refipres, y no así los supuestos de «partes relacionadas» en general a que se refiere el artículo 90, último párrafo de la misma ley (LISR, 2013, última reforma: 2021).

4. Conclusiones

El fenómeno de la globalización ha facilitado la interacción entre individuos y empresas de todo el mundo para alcanzar metas económicas. Con ello también han surgido diversos retos para que las administraciones tributarias de cada Estado vigilen la debida aplicación de las disposiciones fiscales locales, así como de los convenios

tributarios internacionales con el fin evitar la erosión de la base imponible que represente un menoscabo en sus finanzas públicas.

A dicha salvaguarda apoyan las normas especiales y generales conocidas como cláusulas antiabuso o antielusión. Estas sirven para la identificación y recharacterización de actos jurídicos que, aun cuando no constituyen infracciones o delitos propiamente dichos, sí deben ser desconocidos por representar un abuso a la ley tributaria por ser contrarios a la esencia de esta, puesto que únicamente persiguen un beneficio fiscal, en detrimento de los ingresos necesarios para cubrir el gasto público.

En México, dos de las principales cláusulas antiabuso están previstas en los artículos 5-A y 42-B del CFF. La primera se trata de una cláusula general, aplicable a todo tipo de contribuciones y actos jurídicos, a través del desconocimiento de las operaciones que carezcan del requisito de «razón de negocios».

Por su parte, se demostró que el procedimiento contemplado en el artículo 42-B del CFF se trata de una cláusula aplicable de forma más amplia para recharacterizar los actos jurídicos que se consideren simulados —sin tener que acreditar un elemento específico como la falta de *razón de negocios*—. No obstante, dichas ventajas se ven reducidas al haber configurado la cláusula como de tipo especial, que solo puede aplicarse en actos jurídicos donde se celebren operaciones entre partes relacionadas, definidas por una legislación específica que es la LISR.

Así, de los resultados alcanzados en el presente trabajo, se cumple con el objetivo del mismo. Esto es, quedó demostrada la falta de eficacia de las dos cláusulas antiabuso contenidas en el CFF para hacer frente a los problemas de elusión y evasión fiscal, debido a que el nuevo procedimiento de recharacterización resulta aplicable a un catálogo muy reducido de operaciones, siendo un símil de la cláusula específica contenida en el artículo 177 de la LISR, aplicable exclusivamente a personas jurídicas extranjeras (Refipres), dado que la única distinción es que su inserción en el CFF lo convierte en un procedimiento aplicable a todo tipo de contribuciones.

Mientras que la cláusula contemplada en el diverso 5-A plantea un procedimiento complejo y subjetivo, que requiere la intervención de un órgano colegiado cuyas reglas establecidas en la RMF para 2023 resultan discordantes con las garantías procesales aplicables a las facultades de comprobación fiscal, ello permea en una falta de seguridad jurídica para los contribuyentes y al eventual fracaso de esos procedimientos de fiscalización.

Finalmente, se enfatiza en el hecho de que la configuración esencial de la cláusula contemplada en el artículo 42-B del CFF resulta más afortunada por carecer de elementos específicos de difícil demostración, como la «razón de negocios». Sin embargo, no resultará una herramienta eficaz para combatir los problemas BEPS en México sino hasta que dicha disposición sea modificada, dando pie a su aplicación en todo tipo de operaciones, y no solo en las que se refieren a partes relacionadas.



Esta obra se distribuye bajo una Licencia Creative Commons
Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

■ Referencias

- Abache Carvajal, S. y Atencio Valladares, G. (2018). *Los nuevos retos de la fiscalidad internacional*. AMDF.
- Anguita Oyarzún, C. (2017). *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*. AEAT/CIAT/IEF.
- Barreiro Carril, M. C. (2020). «La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?». *Studi Tributari Europei, The Tax Law Review of the European School of Advanced Tax Studies*, vol 9, p. 17. <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/10831>
- Código Fiscal de la Federación. (1981, última reforma: 2021). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (Cinif). (2022). *Normas de Información Financiera*. IMCP/Cinif.
- Delgado Pacheco, A. (2018). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Aranzadi.
- Estrada Avilés, M. (2020). «La cláusula general antielusión prevista en el artículo 5º-A del Código Fiscal de la Federación: una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México». En Ramírez Amayo, Y. (coord). *Materialidad, inexistencia, simulación y re-caracterización de actos para efectos fiscales*. AMDF/Tirant Lo Blanch.
- García Novoa, C. (2015). Citado en EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Gómez Cotero, J. J. (2020). *Efectos fiscales de los contratos*. Dofiscal.
- Gómez Cotero, J. J. (2022). *La razón de negocios en el sistema fiscal mexicano*. Dofiscal.
- Lalanne Guillermo, A. (2006). «Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario». *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 44, 111-112.
- Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). (2013, última reforma: 2021). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6-Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada 2017*. Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>
- Orozco-Felgueres Loya, C. (2020). *La materialidad de los actos jurídicos*. Dofiscal.
- Pistone, P. (2003). «El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal». En Uckmar, V. (coord.). *Curso de derecho tributario internacional*. Temis.
- Presidencia de la República. (2019). Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf
- Robledo Franco, E. (2022). «Normas generales antiabuso: un análisis a la luz del principio de identidad del contribuyente y las conduit companies». En Ayllón González, M. E. y Robledo Franco, E. (coords.). *Panorama actual del derecho fiscal internacional*. Dofiscal.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). (2022). «Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27». Diario Oficial de la Federación, 27 de diciembre de 2022. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5675764&fecha=27/12/2022#gsc.tab=0
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2009). «Tesis Aislada de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 1 de abril de 2009 (Tesis núm. 1a. XLVII/2009 de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 01-04-2009 [Tesis Aisladas])». *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 167560.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2019). «Tesis de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, 14 de junio de 2019 (Tesis num. 2a./J. 78/2019 (10a.))

- de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, 14-06-2019 [Contradicción de Tesis]). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 2020068.
- Tribunales Colegiados de Circuito (TCC). (2019). «Tesis I.4o.A.170 A (10a.)». *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Registro digital: 2020335.
- Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). (2017). «Tesis n° VIII-P-1aS-217 de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 1 de noviembre de 2017». *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, octava época, año II, núm. 16, p. 137.

■ Sobre el autor

Javier Eliott Olmedo Castillo es doctor en Derecho, maestro en Fiscal, Contador Público (certificado por el IMCP) y licenciado en Derecho; profesor e investigador de tiempo completo adscrito en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la UMSNH y exdirector de esa Facultad; director general del despacho de asesoría fiscal AFC Servicios de Consultoría Empresarial, S.C.; socio de la firma ASERTIS, con representación en las ciudades de Morelia, Michoacán, y Querétaro, Querétaro; socio fundador y expresidente de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales A.C., Delegación Michoacán; socio del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro y del Colegio de Abogados del Estado de Michoacán.

javier.olmedo@umich.mx

<https://orcid.org/0000-0002-7950-9701>