



**Universidad Nacional Autónoma de
México**

Facultad de Contaduría y Administración

*Análisis de razón de negocios como elemento para
acreditar la materialidad de las operaciones en México*

Tesis

**Que para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría**

**Presenta:
Erika Pineda Ramos**

**Asesora:
Dra. Martha Josefina Gómez Gutiérrez**



Cd. Mx

2022



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

*Análisis de razón de negocios como elemento para
acreditar la materialidad de las operaciones en México*

Tesis

Erika Pineda Ramos



Cd. Mx

2022

*Jehová el Señor es mi fortaleza,
El cual hace mis pies como de
ciervas, Y en mis alturas me hace
andar. Habacuc 3:19*

*No dejes que termine el día sin
haber crecido un poco, sin haber
sido un poco más feliz, sin haber
alimentado tus sueños. No te
dejes vencer por el desaliento.
No permitas que nadie te quite
el derecho de expresarte que es
casi un deber.*

*No abandones tus ansias de
hacer de tu vida algo
extraordinario. No dejes de creer
que las palabras, la risa y la
poesía sí pueden cambiar el
mundo.*

*Somos seres, humanos, llenos de
pasión. La vida es desierto y
también es oasis. Nos derriba,
nos lastima, nos convierte en
protagonistas de nuestra propia
historia. Pero no dejes nunca de
soñar, porque sólo a través de
sus sueños puede ser libre el
hombre...*

Walt Whitman

Dedicatorias

A Dios, la fortaleza de mi vida, mi proveedor, el gran maestro porque me has colmado de bendiciones para logra los anhelos de mi corazón.

A mi amado hijo Eduardo, el mayor tesoro que Dios me ha dado, compañero de vida y aprendizaje. Gracias por las risas y el amor que me has brindado desde que naciste, aunque no ha sido fácil eres mi mayor aliciente para ser mejor. Te amo.

A mis padres Isabel y Mario, porque creyeron en mí a pesar de mis tropiezos, gracias por su apoyo y cariño, por todo el trabajo y esfuerzo que hicieron por nosotros. A ti mamá que cumpliste tu misión en esta tierra, toda mi admiración porque fuiste una mujer de fe, fuerte y valiente hasta tu último aliento de vida.

A mi abuelita Margarita una mujer maravillosa y sabia. Gracias por cuidarme y amarme como a una hija, siempre estás en mi corazón.

A mis hermanos, Isabel, Zarai y Mario porque han sido una gran bendición en mi vida, sin ustedes no habría sido posible lograr este sueño. Agradezco su amor, sus consejos y su apoyo; que Dios nos permita seguir unidos como en nuestra niñez. Los quiero mucho.

A mis sobrinos, Irvin, Dani, Giselle, Marifer e Isaac mis niños queridos, agradezco sus risas y abrazos con los que alegran mis días, deseo que este trabajo los motive para alcanzar sus metas. “Al que cree todo le es posible”, segura estoy que lograrán aún más.

A mis tíos, Lourdes, Yolanda, Alberto, Angela y Roberto porque nos enseñaron el respeto y a trabajar fuerte, que el estudio y la constancia son la clave para salir adelante. Los quiero.

A mis primos, porque hemos sido compañeros en este viaje llamado vida, agradezco los momentos en familia, por estar al pendiente y por su cariño.

A mi querido amigo Roberto porque me apoyaste infinitamente a concluir este capítulo. Muchas gracias por otorgarme facilidades, por las mañanas de café en la oficina, por creer en mi como profesionalista, pero sobre todo por la confianza brindada.

A mi amiga Andrea, gracias por tu amistad, porque me diste ánimo en momentos difíciles, por haber creído en que entraría a la universidad cuando yo lo dudaba siempre. A pesar de ser menor aprendo mucho de ti, te quiero. Gracias a César y Mariana por su apoyo.

A Chris y Francis porque estuvieron conmigo al inicio de mi carrera, me apoyaron cuando se juntaba el trabajo de la oficina y las tareas de la universidad, les agradezco infinitamente amigos.

A mis amigos y compañeros de la universidad Eréndira, Arlette, Juanita, Luis, Néstor, Sebastián, Sergio, Adrián y todos aquellos con los que coincidí en la FCA, gracias por nuestras charlas, por animarnos mutuamente a cumplir tareas que a veces parecían interminables, por las cenas y desayunos compartidos en nuestra amada Facultad, por las horas en la biblioteca, por el gusto de haberles conocido.

En especial a Martha y Marisela, porque fueron un ejemplo de perseverancia y constancia, pero sobre todo del valor de la amistad las quiero mucho. Martha gracias por tus consejos y jalones de oreja también los recuerdo con gran cariño, siempre preocupada y siendo una mamá para todos.

A Itamar, Omar e Isaac, mis compañeros y amigos del servicio social de los que aprendí y sigo aprendiendo todos los días, fue un placer haber coincidido en esa etapa universitaria, sigan cosechando éxitos. A mi coordinadora Martha A. Valle por el conocimiento y enseñanzas que me brindó durante mi estancia en asesoría fiscal.

Agradecimientos

A la Universidad Nacional Autónoma de México, nuestra máxima casa de estudios, por haberme permitido ser parte de la comunidad universitaria, otorgándome todos los recursos y facilidades necesarias para culminar este proyecto. Es un gran orgullo ser parte de esta gloriosa institución.

A mi querida Facultad de Contaduría y Administración por la formación profesional y conocimientos que encontré en cada una de sus aulas.

A mi asesora de tesis, la Dra. Martha Josefina Gómez Gutiérrez por el tiempo otorgado, su apoyo y haberme compartido sus conocimientos hasta lograr culminar este trabajo.

A todos mis profesores en especial a Rubén Torres, Carlos Chamú, Cutberto Medina, Gloria Arévalo, Omar Pérez, Arturo González y Patricia Ruíz por su dedicación y constancia.

¡Muchas gracias!

INDICE

Introducción	1
Capítulo I. Generalidades de las contribuciones en México ..4	
1.1 Concepto y naturaleza de las contribuciones en México	5
1.2 Elementos y clasificación de las contribuciones.....	8
1.3 Fundamento legal de las contribuciones	12
1.4 Supremacía Constitucional.....	17
Capítulo II. Código Fiscal de la Federación	20
2.1 Alcance y aplicación.....	21
2.2 Estructura del Código Fiscal de la Federación	25
Capítulo III. Antecedentes de la razón de negocios en la reforma fiscal 2020 al CFF	32
3.1 Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)	33
3.2 Exposición de motivos para la reforma fiscal 2020	36
3.3 Incorporación de medidas antielusión en el CFF	39
3.4 Implicaciones de la regla antielusión	45
3.5 Evasión y elusión fiscal	46
3.6 Economía de opción.....	53
Capítulo IV. Razón de Negocios.....	58
4.1 Concepto de razón de negocio.....	59
4.2 Principio de legítima razón de negocios	63
4.3 Razón de negocios y sus efectos fiscales artículo 5-A CFF	66
4.4 Materialidad.....	69
4.4.1 Concepto de materialidad	71

4.4.2 Soporte documental e integración.....	74
4.5 Razón de negocio, materialidad y su relación con el artículo 69-B del CFF	76
4.5.1 Características y operación de las EFOS y las EDOS.....	82
4.6 Diferencias entre el artículo 5-A y el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación	85
Capítulo V. Facultades de la autoridad fiscal.....	89
5.1 Procedimiento para determinar la inexistencia de razón de negocios	90
5.2 Facultades de comprobación	95
5.2.1 Órgano colegiado calificador.....	100
5.2.2 Beneficios fiscales.....	101
5.2.3 Beneficio económico razonablemente esperado	102
Conclusiones	104
Fuentes de consulta	106

Introducción

Vivimos en un mundo globalizado donde los cambios políticos, sociales y económicos afectan en menor o mayor grado a todas las naciones. Los países desarrollados siguen siendo los encargados de mover la economía mundial, mientras que los países que se encuentran en vías de desarrollo permanecen estancados.

El rezago económico se debe a diversos factores, organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han dado a conocer que una de las principales razones que limitan el crecimiento de un país es la poca o nula captación de ingresos que les permitan brindar mejores condiciones a sus habitantes.

Actualmente, el mayor de los retos a los que se enfrentan las economías mundiales es la evasión en el pago de impuestos, en tanto el Estado deja de recibir ingresos carecerá de servicios de salud, educación y seguridad. La OCDE señala que del mundo existen alrededor de 73 países considerados como paraísos fiscales, toman este nombre debido a que su carga tributaria es menor en relación a otros países.

Con la finalidad de aminorar estas prácticas, México ha firmado tratados internacionales y formar parte de la OCDE para establecer medidas conjuntas con el resto de los países miembros, con la finalidad de disminuir la evasión y elusión fiscal, así como la doble tributación. El intercambio de información permitirá a los países identificar a los evasores que realicen el traslado de cuentas para evitar o reducir el pago de impuestos.

Bajo estos precedentes, recientemente se han considerado reglas generales antiabuso en varios países las cuales han influenciado de manera notoria la actuación de los legisladores en las leyes mexicanas. Dentro de las reglas mencionadas, para efectos de este estudio destaca la relación razón de negocios, beneficio económico y beneficio fiscal.

El tema central que se aborda, es la adición del artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual establece que cualquier acto jurídico realizado por el contribuyente que a su vez a juicio de la autoridad no resulte razonable, ésta podrá señalar actos más gravosos para el que los lleve a cabo.

El objetivo del presente trabajo es determinar el alcance fiscal de la materialidad y la razón de negocios establecida en el artículo 5-A del CFF y los efectos jurídicos para las partes

integrantes de la relación jurídica tributaria. Para lograr dicho objetivo, se divide el mismo en cinco capítulos, partiendo de las generalidades de las contribuciones en el primero; el CFF de manera general en el segundo; los antecedentes de la reforma fiscal de 2020 en el que se adiciona el artículo 5-A, parte central de nuestro estudio en el tercero; cuarto y quinto capítulo los aspectos de razón de negocios y la materialidad de las operaciones.

Por lo anterior, analizamos aspectos, implicaciones fiscales y posturas de la autoridad ante la presunción de la inexistencia de una razón de negocios, así como los conceptos de razón de negocio, materialidad, su relación y diferencia con el artículo 69-B del código federal.

Asimismo, se abordan los efectos fiscales, facultades de comprobación y sanciones que aplica la autoridad ante el incumplimiento o falta de materialidad en las operaciones; los alcances y procedimientos que deberá cumplir la autoridad fiscal para ejercer la inexistencia de una razón de negocios.

Las disposiciones fiscales que se incluyen son las vigentes hasta el 30 de noviembre de 2021.

Capítulo I. Generalidades de las contribuciones en México

1.1 Concepto y naturaleza de las contribuciones en México

1.2 Elementos y clasificación de las contribuciones

1.3 Fundamento legal de las contribuciones

1.4 Supremacía constitucional

1.1 Concepto y naturaleza de las contribuciones en México

El tributo tiene su origen en la época prehispánica, según los historiadores desde la antigua Tenochtitlán, las provincias que eran gobernadas por este grupo estaban sujetas a entregar una contribución. Se dice que la clase trabajadora conformada en su mayoría por comerciantes, artesanos y labradores, estaban obligados a pagar su tributo a gobernantes, sacerdotes y guerreros con la finalidad de sostener los templos y la milicia.

El comercio se llevaba a cabo a través del intercambio de productos también conocido como “trueque”, los vendedores asistían al “*tianquiztli*” que significa mercado público para ofrecer sus mercancías, de esta manera lograban obtener lo necesario para llevar a sus hogares. Los jueces y supervisores eran los encargados de inspeccionar que los intercambios fueran equitativos y a su vez recolectaban los tributos que eran pagados en especie como, por ejemplo: el arroz, frijol, cacao, algodón, chile o animales. El tributo se pagaba de acuerdo a sus posibilidades.

Con la conquista de los españoles, los tributos se siguieron entregando de manera similar a lo que estaba establecido,

con el paso de los años se fue modificando de acuerdo a normas europeas debido a la influencia española. Después de la Independencia de México, se vivieron grandes cambios políticos y sociales, por lo que en algún momento el sistema tributario llegó a ser desigual e injusto pues beneficiaba únicamente a la clase acaudalada (Marichal, 2003, p.5-17)

Fue hasta después de la Revolución Mexicana que se logró establecer un sistema tributario más proporcional, los cambios políticos, sociales, económicos han llevado a nuestro país a optar por diversos modelos y reformas tributarias desde entonces y hasta el presente.

Una vez precisada la naturaleza de las contribuciones y su origen expliquemos que es una contribución:

La Real Academia Española (2021) define el concepto de contribución como la *“Acción o efecto de contribuir. Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.”*

García (2016) lo define de la siguiente manera:

El tributo se consolida, por tanto, como una vía de ingreso público a cargo de un particular. Se distingue de aquellas otras formas de financiación por su

procedencia, pues se constriñe al pago hecho por los particulares (p.93).

Emilio Margain (2002) define la obligación tributaria como:

“... el vínculo jurídico en virtud de cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie” (p.250).

El diccionario jurídico mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (2019) nos dice que la contribución es la: *“Acción o efecto de contribuir. Participación con una cantidad u otra cosa, especialmente dinero.”*

Dicho de otra manera, la contribución es un tributo en dinero o en especie que el sujeto pasivo está obligado a pagar para cubrir a los gastos públicos, de acuerdo a sus situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley.

Por lo anterior nos surge la siguiente pregunta ¿Por qué debemos pagar impuestos? Este tema ha sido blanco de mucha controversia ya que a lo largo de la vida nos encontramos con una gran cantidad de opiniones a favor y en

contra, sin embargo, es necesario pagar impuestos pues de otra forma, el país no podría subsistir.

1.2 Elementos y clasificación de las contribuciones

La relación jurídica entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (Persona) establece un vínculo jurídico el cual instauran obligaciones y derechos.

Con la finalidad de tener una mejor comprensión del vínculo jurídico, se presenta un esquema del sistema tributario en México.

Figura 1

Esquema del sistema tributario en México.



Fuente: *Revista Jurídica UNAM. Sujetos de la Obligación tributaria* (p.119) por M.G.

Gómez Casas, 2020. Biblio Jurídicas UNAM.

El Estado se encuentra obligado a satisfacer las necesidades del individuo, por su parte el individuo está obligado a contribuir con recursos financieros para que esto suceda. A través de sus legisladores, el Estado establece leyes de acuerdo a lo dictado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), quién a su vez limita las facultades de las autoridades para no violentar los derechos de sus gobernados.

En México, el Estado es la entidad económica encargada de manejar las finanzas públicas a través de diferentes mecanismos de recaudación con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas. Sánchez Hernández (2002, p.45) señala cuatro conceptos vinculados entre la actividad financiera y el Estado:

- *Necesidad pública*
- *Servicio público*
- *Gasto público*
- *Recursos públicos*

Para considerar que existe una obligación tributaria se debe contar con ciertos elementos, es por ello que el CFF (2021)

en su artículo 2 clasifica las contribuciones de acuerdo a lo siguiente:

- Impuestos: contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III Y IV del artículo 2 del CFF.
- Aportaciones de seguridad social: son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado o las que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- Contribuciones de mejoras: son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician en forma directa por obras públicas.
- Derechos: son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de

contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

El Estado a través del Ejecutivo Federal con aprobación del poder Legislativo publica anualmente la Ley de Ingresos de la Federación que integra los diferentes conceptos mediante los cuales obtiene recursos, mismo que se da a conocer en el Diario Oficial de la Federación (DOF), en donde se señalan de manera específica, los ingresos que se esperan recibir durante el ejercicio.

Los principales rubros que integran la LIF para el ejercicio 2021 son:

1. *Impuestos*
2. *Cuotas y Aportaciones de Seguridad Social*
3. *Contribuciones de Mejoras*
4. *Derechos*
5. *Productos*
6. *Aprovechamientos*
7. *Ingresos por Ventas de Bienes, Prestación de Servicios y Otros Ingresos*

8. *Participaciones, Aportaciones, Convenios, Incentivos Derivados de la Colaboración Fiscal Y Fondos Distintos de Aportaciones.*
9. *Transferencias, Asignaciones, Subsidios y Subvenciones, y Pensiones y Jubilaciones*
10. *Ingresos Derivados de Financiamientos*

Cabe señalar que el paquete económico elaborado para el año 2021 consideró la situación actual debido a la pandemia causada por el virus SARS-CoV2 (COVID-19) en nuestro país, en el cual la población más vulnerable se vio afectada debido al cierre de negocios y confinamiento. El Gobierno Federal apostó a la inversión de carreteras, comunicaciones, salud, comunicación y desarrollo de infraestructura portuaria, de esta manera se genere un mayor crecimiento económico generando fuentes de empleo.

1.3 Fundamento legal de las contribuciones

Como se comentó anteriormente el Estado es el encargado de recaudar y proponer la creación de leyes que le permitan ejercer dicha facultad. Diversos autores han escrito sobre el fundamento de las contribuciones y porque los gobernados deben aportar recursos para el sostenimiento de una nación.

Uno de ellos es el pensador escocés Adam Smith (1776, p.347-349), quién dio a conocer en su obra *Investigación sobre la naturaleza y casusa de la riqueza de las naciones* que el progreso de una nación depende de sus gobernados sin que exista abuso por parte del Estado hacia ellos, argumentó que para la imposición de un impuesto es necesario contar con cuatro máximas:

- I. ***Igualdad.*** *Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.*

- II. ***Certidumbre.*** *El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad*

adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia que no acarrea un mal tan grande, como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

- III. **Comodidad del pago.** *Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo.*
- IV. **Economía en la recaudación.** *Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.*

Lo anterior, no difiere en lo que conocemos actualmente y se encuentra establecido en nuestro país, pues el Estado a través del Poder Legislativo crea leyes, modifica o suprime

impuestos que se han destinado a cubrir el gasto público. “A *está facultad se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición*”. Carrasco Iriarte (2018, p.296).

Esta facultad tiene su origen en la voluntad de sus gobernados, el artículo 40 de la CPEUM el cual menciona:

Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Por su lado el artículo 41 del mismo ordenamiento establece que el pueblo mexicano ejerce su soberanía a través de los Poderes de la Unión, los cuales se integran por representantes que han sido elegidos de manera democrática por los mexicanos; *es así que la fuerza del Estado se transforma en poder público*. Delgadillo Gutiérrez (2018, p.39-40).

El poder tributario en México es aplicable a la Federación, los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, las cuales no poseen un poder absoluto, sino que está sujeto a limitaciones establecidas en la CPEUM; es por ello

que se establecen principios en materia tributaria que permiten determinar y resolver la constitucionalidad de una contribución.

El fundamento constitucional de las contribuciones lo encontramos en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señala: *“Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”* CPEUM (2021). Este ordenamiento garantiza a los gobernados **el destino al gasto público, la legalidad, proporcionalidad y equidad** en las contribuciones.

Pese a que la CPEUM está por encima de todas las leyes, se complementa por diversos ordenamientos para otorgar certidumbre, por ejemplo, en el CFF podemos encontrar procedimientos y reglas por la cuales se hace efectiva una contribución, los sujetos obligados, así como su causación.

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) nos muestra la mecánica para determinar una contribución, las reglas que deben cumplir, las tasas impositivas, las actividades que gravan, entre otras.

1.4 Supremacía Constitucional

Nuestra Carta Magna encabeza los ordenamientos jurídicos en nuestro país, cualquier normativa que se contraponga a ella incurriría en una inconstitucionalidad. El artículo 133 de la CPEUM establece el principio de supremacía constitucional, por encima de otras leyes, tratados u otros ordenamientos que de ella emanen.

El Dr. Jorge Carpizo (1983, p.429) define la Constitución como:

“Precepto que enuncia el principio de supremacía constitucional por medio del cual se establece que la Constitución es la ley suprema, es la norma cúspide de todo orden jurídico, es el alma, la savia que nutre y vivifica el derecho, es la base de todas las instituciones y el ideario de un pueblo”.

La Constitución Federal se divide en dos partes:

- Dogmática: se refiere a los derechos fundamentales del hombre (derechos humanos y garantías individuales), que el Estado está obligado a reconocer y respetar.

- Orgánica: que organiza al poder público, señalando que se divide en tres Poderes de la Unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

Se dice que la Constitución es suprema debido a que se encuentra *“revestida de superlegalidad y supremacía, es decir impone como deber-ser que todo el mundo jurídico inferior a ella sea congruente y compatible, que su vez no la incumpla ni le reste efectividad.”* Ornelas (2020, p.3)

En seguida se muestra la figura 2 que indica la jerarquía de leyes de acuerdo a la pirámide kelseniana.

Figura 2

Pirámide de Kelsen



Fuente: Elaboración propia basada en *“Geometría y derecho: La pirámide Kelseniana y el círculo en el derecho de los pueblos de Abya Yala”* por J. Ordoñez, 2013, p.610-612

Hans Kelsen definió este sistema para mostrar de qué manera se relacionan las normas y leyes que forman parte de un sistema jurídico según su jerarquía, por lo tanto, ninguna ley que esté por debajo de otra puede contradecirse o tener mayor validez.

La legislación mexicana está integrada por diversas leyes y ordenamientos que rigen al gobierno en el cobro de los impuestos, así como, regulan las distintas operaciones administrativas que el Estado lleva a cabo.

En materia tributaria y legal destacan entre otras, las siguientes leyes:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley de Impuesto al Valor Agregado
- Ley de Ingresos de la Federación
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y
- Código Fiscal de la Federación
- Ley General de Sociedades Mercantiles

Capítulo II. Código Fiscal de la Federación

2.1 Alcance y aplicación

2.2 Estructura del Código Fiscal de la Federación

2.1 Alcance y aplicación

Como se mencionó el capítulo anterior, el Estado capta recursos para llevar a cabo actividades de desarrollo y servicio social. En este contexto la facultad tributaria comprende tres funciones sumamente importantes:

- 1) Función normativa: que se lleva a cabo a través del poder legislativo conformado por un Congreso general que a su vez se divide en Cámara de Diputados y Senadores.
- 2) Función administrativa: el Poder Ejecutivo es el responsable de realizar esta labor, encabezado por el presidente de la República, se encarga las relaciones políticas, proyectar y ejecutar leyes.
- 3) Función jurisdiccional: es ejecutado por el Poder Judicial el cual es autónomo, se encarga de impartir justicia mediante la aplicación de reglas y estatutos, de manera justa e imparcial.¹

La función administrativa elabora diversos ordenamientos, leyes, reglamentos que sean de utilidad para realizar acciones de recaudación. Es así que en 1938 bajo el mandato del

¹ Estructura orgánica y funcional del Poder Legislativo mexicano.
<http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/temasdp/tema2.htm>

presidente Lázaro Cárdenas del Río se publica en el DOF el primer Código Fiscal de la Federación.

De esta manera nace la codificación tributaria conocida como Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual es un instrumento que la administración tributaria crea con la finalidad de establecer bases y normas que regulen el óptimo funcionamiento del vínculo tributario entre el fisco federal y el contribuyente.

Fernández Sagardí (2021, p.4) en su obra: Código Fiscal de la Federación Comentado” precisa que

*Es un **ordenamiento jurídico multifacético** cuyas normas hacen de él un instrumento de administración tributaria, un receptáculo de derechos y obligaciones de los contribuyentes y un marco jurídico concentrador de conceptos tributarios genéricos aplicables a todas las leyes fiscales especiales.*

De acuerdo a lo expuesto por Fernández Sagardí (2021) no es un mero ordenamiento supletorio si no que integra las normas contenidas en las leyes fiscales especiales, señala también dos principios fundamentales con los que cuenta la administración pública tributaria: **organización interna y actuación externa**. La primera funciona a través de leyes y

reglamentos interiores, la segunda necesita ordenamientos que confieran facultades recaudación y fiscalización en apego a derecho, tales como el Código sujeto de estudio.

Así mismo Fernández Sagardi (2021, p.5) lo define también como *“un Código sustantivo y adjetivo que contiene un conjunto de normas de sustancia y de procedimiento administrativo”*.

El siguiente cuadro hace referencia a cada una de las normas antes mencionadas:

Normas de sustancia	Normas de procedimiento
<ul style="list-style-type: none">• Definición de conceptos tributarios• Determinación presuntiva del objeto gravado o de la base gravable• Ficciones jurídicas consistentes en hechos imponibles• Derechos de los contribuyentes• Nacimiento y extinción de los créditos fiscales, entre otras	<ul style="list-style-type: none">• Debido ejercicio de las facultades de las autoridades• Medios de defensa administrativos de los particulares• Procedimientos de gestión administrativa

Por lo tanto, en el CFF podemos encontrar conceptos fiscales, procedimientos que instruyen paso a paso a los contribuyentes en sus derechos y obligaciones, los alcances de actuación de las autoridades, así como los mecanismos de defensa en caso de un abuso.

Por otra parte, el artículo 133 de la CPEUM nos habla sobre la jerarquía de leyes, el CFF se ubica en el rango de leyes ordinarias ahí se encuentran también la LISR, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) entre otras. No obstante, el artículo 1 del CFF establece la supletoriedad de este ordenamiento.

La supletoriedad es el mecanismo jurídico que remite de una ley a otra de manera expresa con el objetivo de integrar alguna omisión que impida su correcta interpretación, de esta manera se evitan reiteraciones en el contexto de otra.²

A juicio de Fernández Sagardí (2021, p.9)

Cuando exista defecto en la ley fiscal especial, este ordenamiento es mucho más que un auxiliar de las leyes fiscales especiales; es el marco general de referencia obligada de la relación jurídico-tributaria,

² Naturaleza y supletoriedad del Código Fiscal de la Federación. vLex.
<https://vlex.com.mx/vid/naturaleza-supletoriedad-codigo-fiscal-826059917>

donde más que un simple ordenamiento supletorio es uno integrador, toda vez que no sólo se aplica “en defecto” de la ley fiscal especial, sino actuando conjuntamente con ellas... Es integrador también porque evita la repetición innecesaria de conceptos tributarios en las diversas leyes fiscales especiales, regulando figuras procedimentales y sustantivas como la caducidad, la prescripción, la devolución o la compensación”.

Por lo anterior concluimos que el CFF regula la relación tributaria en conjunto con otras leyes fiscales y administrativas como son la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda Para los Trabajadores, Ley Aduanera, etc., define conceptos, procedimientos de recaudación y defensa del contribuyente desde el nacimiento de la obligación hasta su extinción.

2.2 Estructura del Código Fiscal de la Federación

La importancia de este Código radica en la forma que integra cada uno de los aspectos que deben regir la conducta fiscal de los contribuyentes, se compone de más de doscientos sesenta y tres artículos, sin considerar aquellos que se

dividen por letras (los artículos 203 al 263 se encuentran derogados), divididos en seis títulos, los correspondientes artículos transitorios, así como su reglamento. Está estructurado como a continuación se indica.

Título I. Disposiciones generales

Capítulo I

Capítulo II De los medios electrónicos

Título II. De los derechos y obligaciones de los contribuyentes

Capítulo Único

Título III. De las facultades de las autoridades fiscales

Capítulo I

Capítulo II De los acuerdos conclusivos

Título IV. De las infracciones y delitos fiscales

Capítulo I De las infracciones

Capítulo II De los delitos fiscales

Título V. De los procedimientos administrativos

Capítulo I Del recurso administrativo

Sección I Del recurso de revocación

Sección II De la impugnación de las notificaciones
(derogado)

Sección III Del trámite y resolución del recurso

Sección IV Del trámite y resolución del recurso de revocación exclusivo del fondo

Capítulo II De las notificaciones y la garantía del interés fiscal

Capítulo III Del procedimiento administrativo de ejecución

Sección I Disposiciones generales

Sección II Del embargo

Sección III De la intervención

Sección IV Del remate

Título VI. Revelación de Esquemas Reportables

Capítulo Único

El título I comprende los artículo del 1 al 17 L, los capítulos I y II señalan las disposiciones generales como son los sujetos al impuesto, la clasificación y definiciones de las contribuciones, el concepto de un crédito fiscal, la aplicación de los impuestos de acuerdo al CFF, sus accesorios exigibles por Estados extranjeros, la estricta aplicación de las disposiciones fiscales, la caracterización de los actos jurídicos, el momento de causación de las contribuciones, su inicio y vigencia, concepto de territorio nacional y residentes en territorio nacional, domicilio y ejercicio fiscal; plazos, días y horas para visitas domiciliarias.

Incluye también, definición de enajenación, arrendamiento financiero y escisión de sociedades; qué es una regalía, entidad financiera, actividades empresariales, operaciones financieras derivadas, concepto de intereses para unidades de inversión, mercados reconocidos, cuantificación de los ingresos, factores de actualización cuándo se registre algún cambio en los precios y la asociación en participación.

A partir del artículo 17-C y hasta el 17-L encontramos lo relacionado con los medios electrónicos establecidos por la autoridad fiscal para el envío de declaraciones, el firmado electrónico, vigencia y restricciones del uso de certificados expedidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), así como los medios de contacto con el contribuyente.

Del artículo 18 al 32-I corresponden al título II con un capítulo único que señala los derechos y obligaciones de los contribuyentes, dentro de los más sobresalientes encontramos los requisitos y medios utilizados para el pago de contribuciones y accesorios, la mecánica para el cálculo de las actualizaciones de contribuciones, plazos y recargos.

En el mismo título II, del artículo 22 al 25-A señala la mecánica que se deberá cumplir en caso de solicitar devoluciones, compensaciones, acreditamientos, subsidios o estímulos

fiscales a los que el contribuyente tenga derecho; A partir del artículo 26 se encuentran las obligaciones en materia de Registro Federal de Contribuyentes (RFC), contable y la obligación de cumplir con la expedición de documentos fiscales que cumplan con los requisitos señalados dentro del mismo código, llevar contabilidad, la forma y plazos para el envío de declaraciones, los dictámenes de estados financieros, obligaciones de entidades financieras y de factoraje, la prohibición de compras, arrendamientos o servicios a instituciones federales y la expedición de estados de cuenta por parte de las entidades financieras cuando se utilicen tarjetas de crédito, débito o monederos electrónicos.

El título III consta de dos capítulos que comprenden del artículo 33 al 69-H sobre las facultades de las autoridades fiscales como son: el plazo para realizar aclaraciones, modificaciones de resoluciones y su validez, facultades para la solicitud y revisión de documentos, reglas y plazos que se deberán cumplir al realizar visitas domiciliarias, notificaciones, determinación de contribuciones omitidas, revisiones electrónicas, así como la presunción de omisiones en los ingresos o utilidad fiscal.

El título IV lo conforman los artículos 70 al 115-Bis divididos en dos capítulos, el primero son las infracciones que incluyen

las multas, su procedencia y las reglas para su aumento o disminución, así como el cumplimiento espontáneo de obligaciones. El segundo capítulo se refiere a los delitos fiscales, la actuación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en los procedimientos penales y juicios relacionados con los delitos estipulados en el CFF, los responsables de los delitos fiscales, el contrabando y la defraudación fiscal incluyendo las sanciones aplicables.

El título V es el más extenso comprende los artículos 116 al 196-B, se forma por tres capítulos y ocho secciones establece los procedimientos administrativos que llevarán a cabo las autoridades y el contribuyente en caso de requerirlo; sobre sale: el recurso administrativo y de revocación, el trámite, resolución y procedimientos del recurso, el embargo, la intervención y el remate.

Al final del código se encuentra en título VI con un capítulo único que engloba del artículo 197 al 202, este capítulo es relativamente nuevo, entró en vigor el pasado 1 de enero de 2020 con el objetivo de fortalecer la capacidad de la autoridad fiscal; establece la obligación de asesores y contribuyentes a revelar mediante una declaración informativa los esquemas reportables sobre las planeaciones agresivas que hayan

implementado y por las cuales se haya obtenido un beneficio fiscal.

El reglamento del Código Fiscal de la Federación, que emite en SAT, engloba 113 artículos que complementa al Código en su aplicación, cabe señalar que jerárquicamente, dicho reglamento depende de esta disposición por lo que no puede derogar o modificar bajo ninguna circunstancia los ordenamientos plasmados en el Código.

El uso adecuado de las disposiciones contenidas en el Código en comento y su reglamento garantiza un mayor control en la operación de las entidades económicas, a su vez optimizan el estricto cumplimiento de las leyes fiscales establecidas.

Capítulo III. Antecedentes de la razón de negocios en la reforma fiscal 2020 al CFF

3.1 Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

3.2 Exposición de motivos para la reforma fiscal 2020

3.3 Incorporación de medidas antielusión en el CFF

3.4 Implicaciones de la regla antielusión

3.5 Evasión y elusión fiscal

3.6 Economía de opción

3.1 Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

En los últimos años, el desarrollo tecnológico ha sido un factor importante para la realización de operaciones económicas entre países. Un claro ejemplo es el uso de medios electrónicos como mecanismos de pago, lo cual generó una notable modificación en el ámbito fiscal internacional.

Dichos cambios han favorecido el crecimiento económico, generado mayor movilidad y expansión, sin embargo, ha dejado a la vista debilidades en el sistema tributario. Por esta razón algunos países y organismos internacionales se han visto obligados a establecer reglas y mecanismos de recaudación estricta con la finalidad de proteger sus bases imponibles, así como el reforzamiento de conceptos tales como la sustancia económica y transparencia fiscal.

En el año 2013 la OCDE y el G-20 crearon un marco inclusivo sobre BEPS (por sus siglas en inglés) *Base Erosion and Profit Shifting* para garantizar que los países miembros, jurisdicciones y aún los países que se encuentran en desarrollo participen de forma igualitaria en la implementación de estándares para establecer la confianza tributaria.

Más de 60 países han colaborado en dicho proyecto que consta de 15 acciones que van desde estándares mínimos, hasta el desarrollo e implementación de directrices sobre buenas prácticas con la finalidad de establecer mayor certidumbre a la recaudación fiscal internacional.

BEPS hace referencia a la planeación fiscal en la que las organizaciones aprovechan los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan” o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica, también conocidos como (REFIPRES) Régimen Fiscal Preferente OCDE (2016).

De acuerdo al proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios BEPS presentado en octubre de 2015 “*Se estima que anualmente existe una pérdida entre los 100 y 240 mil millones de dólares americanos debido a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios BEPS (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2015).*”

A continuación, se muestra de manera breve las quince acciones contenidas en el plan BEPS:

- 1 • Abordar los retos de la economía digital
- 2 • Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
- 3 • Refuerzo de la normatividad fiscal sobre Corporaciones Extranjeras Controladas (CEC)
- 4 • Deducciones por intereses y otros pagos financieros
- 5 • Combatir las prácticas fiscales perjudiciales, considerando la transparencia y la sustancia
- 6 • Impedir la utilización abusiva de tratados
- 7 • Impedir la elusión artificial de la figura de Establecimiento Permanente (EP)
- 8, 9 y 10 • Alinear los resultados de precios de transferencia con la creación de valor
- 11 • Evaluación y seguimiento BEPS
- 12 • Reglas de revelación obligatoria
- 13 • Documentación de precios de transferencia
- 14 • Mecanismos de resolución de controversias
- 15 • Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

A partir de 2014 la OCDE ha implementado de forma gradual las acciones del plan BEPS para garantizar que los países interesados en el desarrollo económico, puedan competir en condiciones iguales. México no ha sido la excepción, como miembro de la OCDE, ha desarrollado ordenamientos que se alineen a los estatutos de la organización y el plan de desarrollo económico mundial.

3.2 Exposición de motivos para la reforma fiscal 2020

El fisco federal a través del SAT, ha detectado que algunos contribuyentes realizan operaciones con la finalidad de obtener una mejor posición fiscal en comparación a otros que realizan operaciones económicas similares. Estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

En el marco legal de la economía digital el gobierno mexicano adoptó acciones en diferentes reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 con la finalidad de atender las recomendaciones del proyecto BEPS, entre ellas:

- La obligación a organizaciones de plataformas digitales fungir como retenedores del ISR e IVA para

contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a través de ellas.

- El establecimiento de un límite para la deducción de intereses netos al 30 del EBITDA (beneficios antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización de la empresa).
- La revelación de información acerca de esquemas de planeación implementados por asesores fiscales.

El artículo 179 de la LISR en su último párrafo se relaciona con los lineamientos establecidos por el plan BEPS en materia de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, las cuales fueron aprobadas por el consejo de la OCDE en el año 2015.

Cabe señalar, que dentro de estos cambios y obligaciones implementadas el uso de la razón de negocios como objeto de estudio para este trabajo es de suma importancia pues nos muestra una nueva etapa en aspectos contables, legales y fiscales para las personas físicas y morales.

En septiembre de 2019 se presenta por el Poder Ejecutivo a través de secretario de hacienda ante el Congreso de la Unión, el paquete económico que incluye diversos cambios a la LISR y al CFF, por tanto, *la exposición de motivos concluye*

que, basados en la experiencia internacional, se han considerado que una norma anti abuso para México tiene que incluir dos elementos:

- a) que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y*
- b) que esto genere un beneficio fiscal.*

En consecuencia, se propuso la incorporación al CFF el artículo 5-A con la finalidad de identificar los actos jurídicos, que a su vez estos puedan ser debidamente comprobables por las autoridades fiscales y de no ser así se podrían considerar inexistentes.

De acuerdo a los comentarios expuestos por Fernández Sagardi (2021): *En la exposición de motivos se reconoce que los artículos 5-A y 113 Bis del CFF tienen ámbitos distintos, pero a su vez, refleja el temor de que una simulación pueda recharacterizarse, impidiendo o dificultando una persecución penal, lo cual no tendría sentido alguno puesto que la simulación no se contempla en el artículo 5-A, éste se enfoca directamente en los actos de abuso al derecho, pero no así a los actos ilícitos, como es la simulación que conllevan una sanción penal.*

Es importante destacar que el artículo 5-A del CFF en la iniciativa de ley, estableció como finalidad recharacterizar los efectos jurídicos que generen un beneficio fiscal, aun cuando estos sean reales y lícitos, es decir, se trata de una norma antiabuso a diferencia del 113 Bis del CFF cuya finalidad es combatir y castigar aquellas prácticas falsas o simuladas amparadas con facturas lo cual implica una sanción penal.

3.3 Incorporación de medidas antielusión en el CFF

A este respecto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en su artículo titulado: “La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión” menciona que la primera cláusula de este tipo data de más de 100 años y fue Nueva Zelanda en 1878 quién la estableció por primera vez.

Le siguió Alemania, Italia, Francia, hasta llegar a toda a Europa para después lograr un alcance en América Latina. El tratadista argentino Dino Jarach (1971), en su libro “El hecho imponible” fue quién dio a conocer la teoría general del derecho tributario sustantivo, de ahí se desprende el principio de realidad económica el cual fue incorporado en la ley argentina en 1946, siendo la primera norma antielusiva conocida en Latinoamérica.

A través de los años, la autoridad fiscal ha puesto en duda ciertas operaciones que llevaban a cabo algunos contribuyentes que a su parecer son cuestionables puesto que han otorgado beneficios económicos fracturado así la recaudación de contribuciones en nuestro país

En el año de 2005 se intentó incorporar el principio de *“preeminencia del fondo sobre la forma” en las disposiciones fiscales* argumentando que ello obedecía a *“... la necesidad de lograr que las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo”* Fernández Sagardi (2021) lo cual obedece al principio de sustancia económica establecido en la Normas de Información Financiera.

Es hasta el 1 de enero de 2020 que entra en vigor la “Cláusula Antiabuso”, promovida por la OCDE pues este organismo considera que las reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional. *Los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo, se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica* OCDE (2016).³

³ Cada país adopta sus reglas, todas enfocadas en combatir dichos esquemas

La iniciativa incluye distintos criterios expresados en los tribunales que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes sentencias

Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019, Tomo IV, P. 2832.

“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 aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa...Las normas anti-abuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, 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...éstas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho 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.

Tesis I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Agosto de 2019

Ficción legal. Para evitar elusión o evasión en materia tributaria. Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente...las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.”

La reforma aprobada por el Congreso de la Unión en 2020 incluyó al artículo 5-A del CFF, que tiene con base medular lo siguiente:

- 1) Recaracterizar los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que estos a su vez generen un beneficio fiscal.
- 2) La presunción que los actos jurídicos carezcan de una razón de negocios, cuando el beneficio económico se obtenga a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y su efecto sea más gravoso.
- 3) Los puntos 1 y 2 sólo tendrán efectos fiscales.
- 4) Se considerará que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal.
- 5) De acuerdo al punto 4 se aclara que en el beneficio fiscal no se considerará parte del beneficio económico.
- 6) La aplicación de la cláusula antiabuso siempre será producto de un acto de autoridad.⁴

Ahora bien, es importante mencionar que en la exposición de motivos también señaló que la recaracterización se puede

⁴ Comunicado en el que se adiciona el artículo 5-A al CFF que se va a conocer como la “Cláusula Anti-Abuso”, reforma promovida por la OCDE, que entró en vigor el 1º. de enero de 2020

efectuar sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudiera originarse con relación a los delitos fiscales contenidos en el CFF.

Vale la pena señalar que en la propuesta original se utiliza el término recaracterización de actos jurídicos, sin embargo, en la propuesta aprobada por el Congreso de la Unión para 2020 se realizan cambios quedando de la siguiente manera:

Propuesta original	Propuesta aprobada
Artículo 5-A. Los actos jurídicos que carezcan de razón de negocio y que generen un beneficio fiscal serán recaracterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes cuando este último no exista.	Artículo 5-A. Los actos jurídicos que carezcan de razón de negocio 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.

Fuente: Elaboración propia basada en "El Contribuyente" por A. Gordillo (2019).

3.4 Implicaciones de la regla antielusión

Como se comentó en el primer capítulo, la cláusula antiabuso es una regla conocida como general adoptada como una práctica común a nivel internacional. La regla le permitirá a la autoridad fiscal desconocer una operación realizada con la finalidad de obtener un beneficio fiscal indebido, si la transacción no tiene una razón de negocios o carece de sustancia económica.

No obstante, resulta un tanto complejo el otorgamiento de las facultades que el artículo 5-A le brinda a la autoridad para desconocer las operaciones que se lleven a cabo, *mismo que se contrapone con el principio de legítima confianza reconocido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* Fernández Sagardi (2021).

Si bien la norma propuesta busca combatir ciertas prácticas de elusión fiscal que efectúen los contribuyentes con la finalidad de lograr un efecto recaudatorio mayor, se genera cierta incertidumbre sobre la legalidad de que la autoridad establezca una obligación supuestamente eludida y a su vez le otorgue efectos fiscales conforme a una nueva valorización y ejecución de hechos no manifestados.

A este respecto se indica lo siguiente:

Es importante destacar que el abuso del derecho y el fraude a la ley no comparten la misma naturaleza ni origen con respecto al principio de sustancia sobre forma, pues su aplicación reside en la finalidad de conocer la verdadera intención de las partes en relación con lo que hicieron del conocimiento de la autoridad fiscal.⁵

Es prioritario para las autoridades de nuestro país, combatir los abusos que se han realizado a través de prácticas elusivas ilegales, sin embargo, debe realizarse bajo una certeza jurídica para el contribuyente; las medidas efectuadas deberán ser justas para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria sin afectar sus garantías individuales.

3.5 Evasión y elusión fiscal

El Estado ha modificado sus sistemas de recaudación para mejorarlo implementando reglas y controles más estrictos, entre ellos encontramos la regulación de los comprobantes fiscales digitales, las auditorías, las facilidades administrativas

⁵ Ramírez, E. (29 de enero de 2014). Norma Antielusión en el Derecho Fiscal Mexicano
http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/index.php?option=com_content&task=view&id=1702&b=4

que permiten el cruce de información de los contribuyentes; de esta manera busca contar con una mayor capacidad económica para cumplir con programas sociales, servicios de salud, educación que permitan el crecimiento y desarrollo de nuestro país.

Dichos cambios aún resultan insuficientes pues el sistema recaudatorio no satisface en su totalidad el gasto público puesto que la carga recae únicamente en los contribuyentes cautivos, consideramos que el mayor problema radica en que aún existe una gran cantidad de sujetos que se encuentran fuera de toda ley. Sin embargo, de acuerdo a encuestas realizadas por el SAT, la baja recaudación obedece a un sinnúmero de causales entre las que se encuentran:

- Capacidad limitada en la administración y ejecución de la autoridad tributaria
- El bajo nivel de crecimiento económico
- La credibilidad de los contribuyentes hacia el Estado en relación al manejo de recursos
- El comercio informal

Es común que las personas se opongan al pago de sus obligaciones tributarias ya que en México no existe una educación contributiva, por el contrario, hay una amplia

resistencia de personas físicas y morales que evitan a toda costa contar con un registro ante la Secretaría de Hacienda Y crédito Público (SHCP), de esta manera difícilmente las autoridades tendrán conocimiento de las actividades económicas que desarrollan.

En consecuencia, algunos contribuyentes y ciudadanos optan por aplicar conductas elusivas o llana evasión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto afecta de manera significativa las finanzas públicas del país lo que conlleva una reducción presupuestaria para el cumplimiento de obligaciones por parte del Estado.

La evasión y elusión fiscal son conceptos ya conocidos en el ámbito fiscal tributario, desafortunadamente en los últimos años han ganado terreno debido al diseño de esquemas agresivos que merman la recaudación, en muchas ocasiones se han relacionado con otros delitos como la piratería, el lavado de dinero, el contrabando o el fraude.

Evasión Fiscal

Folco (2004) define la evasión fiscal como *“todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al*

mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”⁶

De acuerdo con Rodríguez Mejía (2001) la evasión fiscal es el no pago de una contribución, *“no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir”*.⁷

En otras palabras, cuando hablamos de evasión fiscal nos referimos a toda actividad o conducta que se lleva a cabo de manera dolosa con la finalidad de obtener beneficios propios a través de engaños u omisiones en perjuicio del fisco federal, evitando así el pago total o parcial de sus obligaciones.

Elusión Fiscal

La elusión fiscal consiste en las actuaciones de los contribuyentes que buscan evitar la aplicación de la norma tributaria, intentando acogerse a la aplicación de otra norma del mismo ordenamiento. Citando a Dino Jarach (1971, p.162) como principal referente *“la elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos.”*

⁶ Carlos María Folco. Citado por: Raúl Bedolla, p. 129

⁷ Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 100.

Es así que la elusión fiscal consiste en la aplicación de las leyes amparándose de otras utilizando los vacíos legales que puedan existir para evitar una obligación o generar un ahorro fiscal pagar lo menos posible. Desde el punto de vista de Torres (2002):

En la elusión, el contribuyente busca la forma de no causar impuestos sin contravenir la ley. En la evasión se omite el pago de impuesto, por medio de maquinaciones o simulación de actos jurídicos; es cualquier forma empleada para disminuir el tributo, violando la ley.

Algunas empresas y asesores enfocados en la determinación de impuestos desarrollan mecanismos de planeación fiscal dentro del marco legal para eludir impuestos, si bien estas prácticas no violentan las leyes, si abusan de espacios jurídicos para cometer un delito fiscal lo que va en contra de toda ética profesional.

La diferencia entre ambas definiciones radica básicamente en que la evasión es la omisión total o parcial del pago de sus obligaciones mientras que la elusión se caracteriza por la aplicación de normas legales para reducir u omitir dichas obligaciones.

El CFF (2021) tipifica la evasión fiscal como un delito de defraudación fiscal, el artículo 108 señala explícitamente:

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.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Un defraudador actúa de mala fe en perjuicio del fisco federal y por subsecuente al erario público, si bien antes de 2020 no existía una cláusula antielusiva de manera puntual, el Anexo 3 de la RMF para 2020 publicada el 28 de diciembre de 2019

señala algunos actos que pueden considerarse elusivos. Por ejemplo:

23/ISR/NV Criterios de la Ley del ISR. Simulación de Constancias. Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 32/ISR.⁸

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien: Acredite, para efectos del ISR, una retención del ISR y no recabe del retenedor la documentación en donde conste la retención y entero correcto de dicho ISR.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien: Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Podemos identificar diferentes causas por las que los mexicanos no pagan impuestos, en el ámbito profesional nos hemos encontrado con diversos puntos de vista, la mayoría

⁸ Criterios de la Ley de Impuesto Sobre la Renta
<https://www.mat.sat.gob.mx/articulo/34903/criterio-23/isr/nv>

coincidieron en no pagar porque los gobernadores se roban el dinero, otros comentan que es muy difícil realizar declaraciones y llevar contabilidad, algunos más simplemente lo ven como un gasto innecesario o porque es mucho lo que cobran.

En general consideramos que está más enfocado a una falta de cultura cívica e información, todo esto aunado a las deficiencias del sistema tributario, los actos de corrupción por parte de funcionarios públicos, la insuficiencia en los servicios públicos, el lento crecimiento económico que genera incertidumbre y desconfianza de saber a dónde van a parar realmente los recursos que capta el Estado mediante la recaudación de impuestos han sido un factor importante para que los ciudadanos se rehúsen al pago de sus impuestos.

3.6 Economía de opción

En una economía globalizada es de suma importancia contar con una buena planeación fiscal para el uso adecuado de recursos económicos en las entidades, la planeación debe ser preventiva más no correctiva y crearse en apego a los estatutos legales sin caer en el abuso de estos. Su objetivo principal es: *“eliminar, disminuir o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y*

contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los casos” Corona (2004, p3).

La planeación es parte de fundamental en los procesos administrativos de las entidades económicas para lograr sus objetivos; en el ámbito fiscal se utiliza para favorecer los recursos financieros utilizando los beneficios que las mismas leyes otorgan. A juicio de Sánchez (1998) la planeación fiscal es:

“La optimización de los recursos para el cumplimiento de la menor carga fiscal posible dentro de los márgenes legales, sin llegar a incurrir en ilícitos y buscar las mejores alternativas para el cumplimiento dentro de la norma legal.”⁹

Para el correcto diseño de una estrategia fiscal hay que considerar varios puntos:

- Antecedentes de la entidad económica
- Sector al que pertenece
- Cultura organizacional
- Áreas de oportunidad
- Régimen de tributación

⁹ M. A. Sánchez. Citado por: A. Jennifer Mu” *Planeación Fiscal*”, 2011.
<https://contaduriapublica.org.mx/2011/05/06/planeacion-fiscal/>

- Obtención de recursos, entre otros

En algunas ocasiones las empresas consideran una planeación estratégica basada en la reducción de costos y gastos operativos dejando fuera los efectos fiscales, siendo éstos de la misma importancia.

Dentro de la planeación fiscal se sitúa la llamada “Economía de Opción” que trae consigo la elección del camino menos gravoso para el pago de impuestos, se ubica fuera de los límites de la imposición. La figura de la Economía de Opción se le atribuye al jurista español José Larraz autor del escrito Metodología Aplicativa del Derecho Tributario (1952), mediante el cual expone que:

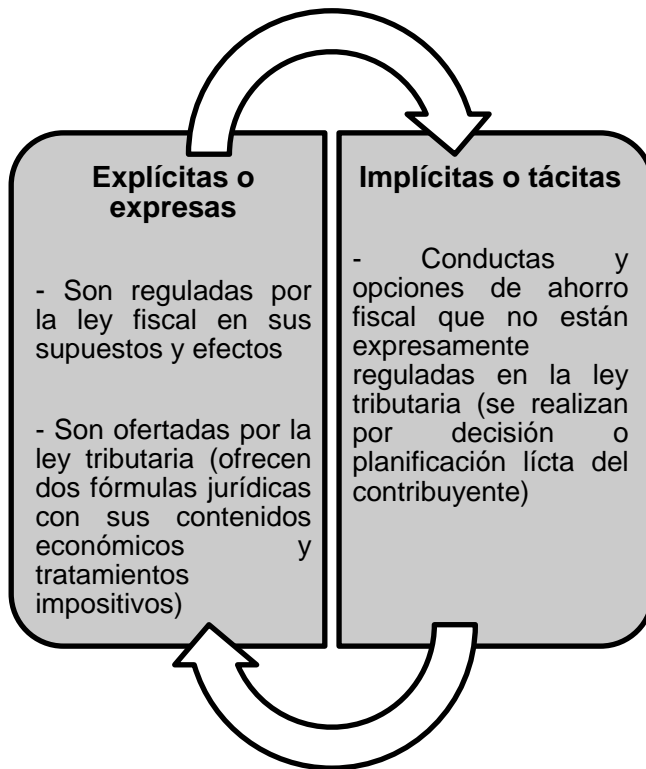
“si bien dicha figura tiene en común con el fraude a la Ley: el no contrariar la norma, la concordancia entre lo formalizado con la realidad (sin que se dé la simulación) y el procurar un ahorro tributario, en esencia ambas figuras divergen pues la Economía de Opción no atenta al espíritu de la Ley, en tanto que el fraude a la Ley sí”.

La PRODECON en su artículo “La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión” menciona los elementos determinantes

para que una Economía de Opción se genere en la práctica y son los siguientes:

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

El mismo documento nos indica que existen dos tipos de economías de opción que el contribuyente podrá adoptar de acuerdo a sus necesidades. A continuación, se describen brevemente cada una de ellas.



Fuente: Elaboración propia basada en *“La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión”* por PRODECON (2020)

En resumen, la planeación fiscal es permitida por la autoridad fiscal mediante la economía de opción como un derecho que posee el sujeto pasivo de la relación tributaria a elegir el ahorro fiscal que más le beneficie, aplicando las normas tributarias de manera correcta sin caer en el abuso de las figuras jurídicas existentes, realizar prácticas ilícitas o llevando a cabo acciones de elusión fiscal.

Capítulo IV. Razón de Negocios

4.1 Concepto de razón de negocio

4.2 Principio de legitima razón de negocios

4.3 Razón de negocios y sus efectos fiscales artículo 5-A CFF

4.4 Materialidad

4.4.1 Concepto

4.4.2 Soporte documental e integración

4.5 Razón de negocio, materialidad y su relación con el artículo 69-B

4.5.1 Características y operación de las EFOS y las EDOS

4.6 Diferencias entre el artículo 5-A y el artículo 69-B de CFF

4.1 Concepto de razón de negocio

En años recientes el fisco federal ha intensificado sus revisiones respecto a la materialidad de las operaciones que realizan las entidades económicas, principalmente sobre el ya mencionado concepto de razón de negocios. En materia tributaria ha tomado mayor fuerza en los últimos dos años debido a las reformas realizadas al CFF mencionadas en capítulos anteriores.

Si bien es cierto que sus repercusiones y aplicaciones se relacionan al derecho tributario, vale la pena comentar que su definición y alcance poseen estrecha relación en el ámbito contable. Internacionalmente el término razón de negocios se ha utilizado dentro de las reglas antiabuso implementadas por la OCDE debido a discrepancias e inconsistencias observadas en las operaciones realizadas por algunos contribuyentes.

Con la finalidad de obtener una definición del término razón de negocio primeramente revisaremos los vocablos de acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española (2021).

- *Razón: Del lat. Ratio, -ōnis.*

1. f. Facultad de discurrir.

2. f. *Acto de discurrir el entendimiento.*
3. f. *Palabras o frases con que se expresa el discurso.*
4. f. *Argumento o demostración que se aduce en apoyo de algo.*
5. f. **motivo (ll causa).**
6. f. *Orden y método en algo.*
7. f. *Justicia, rectitud en las operaciones, o derecho para ejecutarlas.*
8. f. *Equidad en las compras y ventas. **Ponerse en la razón.***
9. f. *Cuenta, relación, cómputo. Cuenta y razón. **A razón de tanto.***
10. f. *coloq. Recado, mensaje, aviso.*
11. f. *Mat. Cociente de dos números o, en general, de dos cantidades comparables entre sí.*
 - *Negocio: Del lat. Negotium.*
1. m. *Ocupación, quehacer o trabajo.*
2. m. *Dependencia, pretensión, tratado o agencia.*

3. m. Aquello que es **objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés.**

4. m. *Acción y efecto de negociar.*

5. m. **Utilidad o interés que se logra en lo que se trata, comercia o pretende.**

6. m. *Local en que se negocia o comercia.*

Analizando lo anterior podemos definir a la razón de negocios como **la causa por la cual una o más personas llevan a cabo una actividad productiva de la que se espera obtener un beneficio económico.**

A este respecto, la Tesis N° VIII-P-1As-701, p.268 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa publicada en marzo de 2020 expone lo siguiente¹⁰:

“Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de

¹⁰Tomado de: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=45099>

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.”

En resumen, la tesis señala que la razón de negocio es un elemento importante que la autoridad tomará en cuenta para que una operación sea considerada inexistente o ficta, además, el contribuyente debe comprobar que el acto jurídico era necesario para la obtención de una utilidad.

Por tanto, el gobierno federal a través del proceso legislativo incorpora el artículo 5-A al CFF que confiere al fisco federal autoridad para que en el ejercicio de sus facultades de comprobación pueda presumir que los actos jurídicos realizados carecen de una razón de negocios.

La razón de negocios guarda una estrecha relación con el concepto de materialidad de las operaciones (elementos físicos, hechos, documentos) pues a través de ellas el contribuyente podrá demostrar a la autoridad que la operación o situación jurídica realizada tiene un motivo por el cual se llevó a cabo.

4.2 Principio de legítima razón de negocios

Pareciera que la razón de negocios es algo novedoso, pues es apenas en el año 2020 que se incorpora legalmente a la legislación mexicana al adherirse el artículo 5-A al CFF, este tópico ha sido objeto de discusiones, debates y estudio en diversos medios de difusión fiscal y legal, sin embargo, es sumamente importante entender su significado podemos decir que guarda relación con la actuación de los contribuyentes, es decir las actividades económicas que realizan deben llevarse a cabo de manera transparente y ordenada, a fin de evitar lesiones en su patrimonio causadas por multas innecesarias o la determinación de créditos fiscales.

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 1/2021¹¹ menciona que la autoridad fiscal asocia la razón de negocios con el concepto de legitimación, de acuerdo con el diccionario jurídico mexicano, Biblioteca Jurídica UNAM de 1998; legitimar es *“ratificar o sanear, en ciertas circunstancias, un acto jurídico. Justificar según ley o derecho. Facultar para ejercer determinadas funciones.”*

¹¹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *“Boletín Fiscal Regional de la Zona Centro Istmo Peninsular”*. 2021

De esta manera el contribuyente demuestra a la autoridad fiscal que las operaciones que lleva a cabo de manera recurrente son lícitas y necesarias para la obtención de ganancias, que tienen un motivo real por el cual se realizan y forman parte de un modelo de negocio establecido por la organización, que de ninguna manera pretenden eludir, evitar u obtener algún beneficio tributario o simplemente no pagar los impuestos correspondientes mediante prácticas artificiosas; por su parte la autoridad tiene la certeza que sus operaciones no forman parte de algún plan agresivo.

Los legisladores, con la finalidad de evitar problemas de interpretación jurídica según comentarios de Fernández Sagardi (2021, p.36)

“ha aplicado la equidad mediante la técnica de la simetría en los impuestos de las utilidades. En efecto, si para una empresa un gasto es deducible, para otra es un ingreso acumulable. Así, si una sociedad mexicana paga regalías al extranjero, las deduce para el cálculo de sus impuestos, pero la sociedad perceptora extranjera los paga en el país mediante la retención que la pagadora efectúa. No existe lesión al erario público.”

Rivas Coronado (2008) afirma que, considerando lo anterior es posible llegar a una concepción dentro del ámbito jurídico de “legítima razón de negocios”, entendiéndola como:

el acto lícito que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos.¹²

Por tanto, es de suma importancia conocer que todo contribuyente tiene legítimo derecho a realizar los actos necesarios para la generación de riqueza tal y como lo señala nuestra Carta Magna en su artículo 5, de igual manera podrá elegir las planeaciones fiscales o economías de opción que le permita un mayor ahorro en beneficio de su patrimonio siempre y cuando sean permisibles, lícitos, tengan una razón de ser y se apliquen debidamente las normas tributarias.

¹² Rivas Coronado Norberto. Citado por. A. Silva “El Requisito Fiscal de la Razón de Negocios”, 2021, p.15

4.3 Razón de negocios y sus efectos fiscales artículo 5-A CFF

La autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación y revisión al realizar auditorías, se ha encontrado con la necesidad de hallar transparencia y seguridad jurídica en las operaciones que generan efectos fiscales, es decir, que dichas actividades posean materialidad y sustancia económica.

En la opinión de Fernández Sagardi (2021) la norma antielusiva incorporada al CFF posee dos elementos fundamentales para atacar las prácticas elusivas:

Artículo 5-A párrafo I Código Fiscal de la Federación 2021. “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.”

Es así que, la razón de negocios radica principalmente en el fondo sobre la forma, lo que el legislador busca es conocer cuál fue la verdadera intención (sustancia económica) del

contribuyente para haber realizado la operación más allá del efecto fiscal que le pudiese generar.

*Artículo 5-A párrafo IV reza lo siguiente: “La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, **cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.** Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, **cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.**”*

Cuando hablamos de beneficio económico razonablemente esperado, de acuerdo con el artículo 5-A nos referimos a:

- a) la generación de ingresos,
- b) reducción de costos,
- c) aumento de valor de los bienes propios
- d) mejorar el posicionamiento en el mercado.

Por su parte el beneficio fiscal implica:

- a) cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución (deducciones, exenciones, no sujeciones)
- b) no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable,
- c) ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución,
- d) el acreditamiento de contribuciones,
- e) la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal.

Hay que hacer notar que el CFF establece la razón de negocios y materialidad como presunciones fiscales; es así que el artículo 93, fracción VIII, del Código Federal de Procedimientos Civiles señala que las presunciones son medios de prueba que deducen hechos comprobados, dicho de otra manera, *“las presunciones revierten la carga de la prueba a quien las niegue.”*

En este sentido según Fernández Sagardi (2021, p.41) indica que *“la autoridad fiscal tiene la facultad de presumir la inexistencia de la razón de negocios cuando ejerza sus facultades de comprobación y, para seguridad jurídica del contribuyente, se le da a la presunción la naturaleza de juris tantum, es decir, que admite prueba en*

contrario, misma que podrá ofrecerse antes de la determinación del crédito fiscal.”

Pese a que la autoridad fiscal cuenta con las facultades necesarias para desconocer los actos jurídicos que a su percepción carecen de una razón de negocios, deberá cumplir antes con los lineamientos establecidos en el CFF, así como someter el caso al Órgano Colegiado (integrado por funcionarios de la SHCP y el SAT). Para el ejercicio de esta facultad la inexistencia de la razón de negocios debe ir acompañada de un beneficio fiscal.

4.4 Materialidad

Derivado de la fiscalización ampliamente recaudatoria realizada por las autoridades, surge un tema sumamente importante y es que en la mayoría de las auditorías realizadas por el SAT se cuestionó al contribuyente sobre la materialidad de las operaciones que realizan.

Podríamos decir que la materialidad inicia en 2014 con la adhesión del artículo 69-B al CFF pues es el soporte y evidencia de las operaciones. No obstante, se debía contar con el Comprobante Fiscal Digital por Internet y toda la documentación que amparara el acto jurídico.

En México no existía un código o ley que definiera la materialidad, es hasta 2019 que surge en los criterios emitidos por los tribunales y por la PRODECON, sin embargo, a raíz de la reforma fiscal de 2020 al CFF, en los artículos 69 fracción IX y 83 fracción XVIII se introduce la palabra “materialización”; es así que la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puede determinar falta de materialidad en las operaciones.

Por su parte, la PRODECON a través de su titular señaló:

“hay empresarios que llegan a PRODECON preocupados están trabajando, invirtiendo en el país, son empresas reconocidas y la autoridad les dice que no hay materialidad en sus operaciones, porque sus proveedores que les vendieron facturas hace cinco años, en la actualidad están desaparecidos y quieren que la empresa los localice”.

Por esta razón, PRODECON a través del Criterio Jurisdiccional 54/2020 (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 28/05/2020)¹³ dio a conocer lo siguiente:

¹³ Criterio Jurisdiccional 54/2020.

https://www.prodecon.gob.mx/buscador_c/buscarcrit/939

“Materialidad de operaciones. Resulta ilegal que la autoridad fiscal resuelva que el contribuyente que dio efectos fiscales a los CFDI, no acreditó la adquisición de los bienes o recepción de los servicios contenidos en los mismos, con base únicamente en la situación jurídica del proveedor (EFO), sin valorar las pruebas que le fueron aportadas”

En definitiva, la materialidad va más allá de un CFDI pues en una revisión es necesario aportar elementos suficientes a la autoridad fiscal para comprobar que la entidad cuenta con capacidad financiera e infraestructura para realizar sus actividades.

4.4.1 Concepto de materialidad

Pese a que no existe una definición concreta el Dr. Luis A. Santos Rayas (2020, p. 25) en su artículo “Materialidad de las operaciones y consecuencias fiscales por su carencia” expresa que¹⁴:

Materialidad es el conjunto de elementos objetivos y documentales públicos y privados, que sirven como

¹⁴Dr. Luis A. Santos “Materialidad de las operaciones y consecuencias fiscales por su carencia” 2020, p.25 <https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2020/11/Materialidad-de-las-operaciones.pdf>

soporte para demostrar que las operaciones fueron efectivamente realizadas, en adición al comprobante fiscal respectivo y al pago realizado.

La materialidad es de suma importancia para el desarrollo de las actividades pues ha sido un factor determinante en el cumplimiento de obligaciones fiscales, de modo que entre más evidencias existan de la adquisición de un bien o la prestación de un servicio será más sencillo demostrar su realización.

Santos Rayas menciona siete recomendaciones, que en su opinión fortalecen la materialidad:

1. Hacer a un lado la creencia que se tiene de que el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) y el comprobante de pago son elementos suficientes para probar la existencia y validez de una operación.
2. Conocer al proveedor en su aspecto administrativo y operativo (ubicación, objeto social, modelo de negocio).
3. Conocer al proveedor en su aspecto fiscal (opinión del cumplimiento, verificar que no se encuentre en las listas negras del SAT).
4. Analizar contratos y convenios (capacidades, plazos, entregas, penas convencionales).

5. Recopilar evidencia documental de los actos realizados (fotografías, pedidos, licitaciones, inventarios, pólizas de seguros).
6. Monitorear cuando menos los últimos cinco años el comportamiento de la totalidad de los proveedores, por medio de software especializado respecto a las publicaciones del artículo 69-B del CFF.
7. Implementar un sistema de control interno acompañado de manuales de funciones y procedimientos

Si una operación no reúne los requisitos necesarios para determinar que posee materialidad puede caer en diversas implicaciones fiscales, como son: el desconocimiento por parte de la autoridad de una deducción para efectos de la LISR, que resulte improcedente para la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA); lo que conlleva negativas de acreditamiento o devoluciones en cualquiera de los impuestos antes mencionados.

4.4.2 Soporte documental e integración

El fisco federal posee autoridad para cuestionar la materialidad de los hechos, se encuentra facultado para solicitar la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, la cual según el artículo 28 fracción I del CFF (2021) se integra por:

Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Dentro del desarrollo de las actividades económicas existen documentos que sirven de apoyo a la contabilidad, de igual forma brindan soporte para legitimar y acreditar la realización de las operaciones como, por ejemplo:

- Contratos
- Cotizaciones
- Comprobantes de pago
- Órdenes de compra
- Minutas
- Bitácoras
- Reportes
- Instrumentos notariales
- Dictámenes, entre otros.

La materialidad no se relaciona únicamente en el aspecto fiscal, en materia contable son las Normas de Información Financiera en su Serie A quienes se encargan de hacer mención a los principios de sustanciación económica, confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones, dichos principios son de utilidad al fisco para justificar su determinación y acreditar la inmaterialidad de una operación.

La Norma de Información Financiera A-2, es su párrafo 10 dice:

“El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afecten económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no sólo en atención a su forma jurídica, cuando una y otra no coincidan. Debe otorgarse, en consecuencia, prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal”.

Por ello es primordial para todo contribuyente, mantener actualizada y ordenada su información financiera de tal forma que, en una revisión o visita por parte de las autoridades, cuente con el soporte documental adecuado para comprobar que la actividad que está desempeñado es totalmente legal y fidedigna.

4.5 Razón de negocio, materialidad y su relación con el artículo 69-B del CFF

Durante décadas, México ha contado con un sinnúmero de esquemas fraudulentos que generaban el poco o nulo pago de impuestos, sin embargo, han ido desapareciendo o reduciendo gracias a las reformas estructurales dictadas en los últimos años, entre los más conocidos encontramos la

figura del *outsourcing*, la creación de cooperativas y asociaciones civiles que tiene por objeto la asistencia pública, al igual que la compra de facturas apócrifas con la finalidad de disminuir la base gravable.

Con la revolución tecnológica y la implementación de Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) en diversos sectores encargados de la recaudación fiscal, se origina el CFDI, también conocida como Factura Electrónica (FE) la cual debido a su estructura y estrecha relación con las bases de datos contenidas en el SAT difícilmente puede ser apócrifa o falsa.

En la medida que las autoridades se fueron modernizando y cerrando los círculos a la evasión y elusión de impuestos, se percataron del surgimiento de ciertas figuras jurídicas que expedían CFDI que, si bien son válidos fiscalmente, amparan la venta de bienes o prestación servicios ficticios.

De acuerdo con cifras dadas a conocer por la SHCP, en el ejercicio 2016 el SAT identificó operaciones fantasmas por \$300,000 millones de pesos, en 2017, la suma se incrementó a 900,000 millones de pesos, el equivalente al 15.62% de nuestro PIB, derivado de esto el fisco federal dejó de percibir entre deducciones, compensaciones y retenciones un poco

más de 200,000 millones de pesos, aproximadamente un 3.47% del PIB.

En su Informe Tributario y de Gestión del cuarto trimestre de 2017 el Servicio de Administración Tributaria publicó que en 135 mil 136 actos de fiscalización que llevó a cabo, recaudó cerca de 140 mil 867.1 millones de pesos, lo que representó un incremento del 41.8% en el periodo comprendido de 2012 a 2017¹⁵.

Además, dio a conocer que, a partir de 2015, las auditorías tributarias se han encausado principalmente al combate de conductas relacionadas a la emisión de facturas apócrifas y a las operaciones simuladas, según cifras dadas a conocer por el SAT, se ha recuperado alrededor de 1,034,760.50 pesos por acto que han llevado a cabo.

Es así que, en el año 2014 se reforma el CFF adhiriendo el artículo 69-B que señala la aparición de *dos figuras inherentes a las prácticas evasoras, las que “emiten” y las que “dan efectos fiscales”*, las mal llamadas EFOS (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas) y EDOS (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas), con la aparición de éstas

¹⁵ El financiero. Zenyazen Flores “Empresas ‘fantasma’ facturan 2 billones de pesos: SAT” 2018. <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/empresas-fantasma-facturan-2-mil-mdp-sat/>

figuras, los contribuyentes se vieron obligados a proporcionar los antecedentes o documentación necesaria para desvirtuar los hechos, en caso de una presunción de inexistencia de operaciones.

La exposición de motivos de la reforma antes mencionada señala que la adición del artículo 69-B se implementó como una medida de control para contrarrestar los esquemas de evasión fiscal. Tal y como lo refiere Fernández Sagardi (2021, p.367), *se dan las herramientas al fisco federal para emprender el ataque frontal a quien trafique con las facturas falsas en su contenido y a quien las utilice.*

El autor denota la importancia de distinguir entre una factura falsa en su forma y aquella que lo es en su contenido, la primera no se expide por ningún contribuyente y a simple vista se puede detectar que es falsa; la segunda es emitida por alguna empresa que existente al momento de su expedición y reúnen todos los requisitos fiscales formales, sin embargo, su contenido es apócrifo, ficticio o simulado.

Las autoridades han detectado diversos escenarios relacionados con la materialidad de las operaciones. A continuación, se enlistan algunos de los más utilizados:

- **Simulación de operaciones:** Acuerdo común entre dos partes para fingir un negocio con la finalidad de engañar pese a que este no exista.
- **Inexistencia de las operaciones:** Es la ausencia de evidencias de las operaciones que supuestamente se realizaron.
- **Operaciones carrusel:** Esquema bajo el cual dos organizaciones o más constituidas legalmente realizan operaciones que se transfieren una, dos o más veces bajo el amparo de un CFDI, reduciendo los impuestos de las empresas que participan.

El artículo 113 Bis, del CFF se relaciona directamente con el 69-B del mismo ordenamiento señalando el primero que, “*se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados*” aplicables a los individuos o grupos de ellos que ocasionen daños a la recaudación federal a través de la realización de dichas prácticas.

Con el objetivo de garantizar certeza jurídica al contribuyente con relación a la presunción de operaciones inexistentes a que fueran sujetos, el 25 de junio de 2018 mediante decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la

Federación publicado en el DOF¹⁶, iniciando vigencia a los treinta días siguientes a su publicación en el cual se establecen nuevos plazos y supuestos para desvirtuar los hechos y emitir la resolución por parte de la autoridad, así mismo la publicación del listado de contribuyentes que obtengan sentencia o resolución favorable.

Para evitar que las autoridades fiscales desconozcan la materialidad de las operaciones que un contribuyente tiene con sus proveedores, es conveniente documentar cada operación que se realice; emitiendo la factura correspondiente, generando documentación que soporte y acredite los actos efectuados, de esa forma se contarán con las pruebas suficientes para amparar que los servicios prestados o bienes enajenados son legítimos.

Por tal motivo, además de la documentación antes señalada, se debe contar con el pago para evitar que la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación elimine el efecto fiscal, llámese deducción y/o acreditamiento que se les da a los comprobantes fiscales.

¹⁶ Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación 2018 https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5528960&fecha=25/06/2018

4.5.1 Características y operación de las EFOS y las EDOS

De acuerdo a lo dado a conocer por el SAT las EFOS, son empresas que **venden facturas para ser deducidas** por otras empresas que realizan operaciones reales. Las EDOS, son empresas que **deducen las facturas adquiridas** con la finalidad de erosionar la base contributiva, incluso el beneficio fiscal puede generar un saldo a favor¹⁷.

Del mismo modo el SAT publica las llamadas “listas negras” en las que se da a conocer aquellos contribuyentes que tienen situación fiscal irregular o que han efectuado operaciones inexistentes o dudosas.

Características de las EFOS:

- No cuentan con activos, personal ni infraestructura.
- No son localizables en el domicilio fiscal proporcionado o el domicilio fue catalogado como virtual.
- Los socios no cuentan con recursos económicos, no presentan declaraciones y su domicilio fiscal regularmente se encuentra en zonas rurales o marginadas.

¹⁷ Thomson Reuters “*Las listas negras del SAT y las consecuencias de no consultarlas*” <https://www.thomsonreutersmexico.com/es-mx/soluciones-contables/blog-contable/las-listas-negras-del-sat-y-las-consecuencias-de-no-consultarlas>

- Su registro de ingresos facturados es menor en relación a sus erogaciones.
- Poseen un objeto social muy amplio, la mayoría enfocado a la presentación de servicios.
- Proveedor publicado en términos del 69-B del CFF.

Características de las EDOS:

- Deducen pérdidas fiscales que se originan principalmente por gastos derivados de la prestación de servicios.
- Cuentan con uno o más proveedores EFOS.
- Tiene mismo domicilio fiscal que su proveedor.
- Incrementan sus deducciones.
- Solicitan devoluciones de impuestos, en su mayoría IVA.

A continuación, se presenta en la figura 3 un ejemplo de operaciones simuladas

Figura 3

Esquema de Operaciones Simuladas



Fuente: ContadorMx "Operaciones simuladas de EDOS y EFOS". (2017)¹⁸

Por lo anterior es sumamente importante conocer la naturaleza jurídica de la sociedad, misma que deberá exponerse en sus estatutos, así como, los socios que formen parte de la sociedad deberán acreditar su personalidad y principalmente probar que cuentan con los recursos, infraestructura y personal necesario para desempeñar las actividades que estipulan su instrumento notarial.

¹⁸ <https://contadormx.com/2017/08/31/listado-efos-edos-sat-operaciones-simuladas/>

4.6 Diferencias entre el artículo 5-A y el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

Con relación a lo expuesto en el punto anterior, se podría presumir que existe cierta similitud entre el artículo 5-A y el 69-B que han sido tema de estudio en el capítulo cuarto, es importante resaltar que, si bien es cierto que ambos artículos tienen como finalidad otorgar facultades a la autoridad fiscal para que las ejerzan en apego a derecho, y determinar, en su caso, la falta de materialidad o existencia de las operaciones, dichos actos de revisión deberán estar fundados, motivados y cumplir con los procedimientos legales establecidos.

En el marco normativo mexicano existen cláusulas antielusión que se incluyen en ambos artículos por ejemplo el 5-A tiene su origen en las cláusulas antielusión, generales o especiales, que buscan combatir los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios; así mismo el 69-B incluye cláusulas antievasión, su objetivo es eliminar los actos de simulación absoluta o inexistentes realizados bajo el amparo de un CFDI. Es así que las primeras se enfocan principalmente a los actos elusivos y las segundas a los actos evasivos.

Con la finalidad de destacar algunas diferencias entre el artículo 5-A y el 69-B del CFF, se presenta el siguiente cuadro:

	Artículo 5-A	Artículo 69-B
Naturaleza jurídica	Cláusula General Antielusión	Cláusula Antievasión
Objetivo	Combatir la elusión	Combatir la evasión
Misión	Desarrollar actuaciones Específicas de combate a la elusión.	Al amparo del principio de legalidad busca tipificar mediante una presunción la emisión fraudulenta de CFDI's (acto con efectos evasivos).
Actos que persigue	Los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios (doctrinariamente, abuso de las figuras jurídicas y actos de simulación relativa).	Los actos de simulación absoluta o inexistentes, referentes a la emisión de CFDI en donde no existe materialidad.
Consecuencias generales	Cuando la autoridad presume que los actos jurídicos de un contribuyente carecen de razón de negocios podrá desconocer los efectos fiscales que dicho contribuyente les dio y les aplicará los efectos que correspondan a los que se habrían realizado	Cuando la autoridad presume la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI: Publicará el nombre del EFO en un listado, en el DOF y en la página de Internet del SAT. Se les restringe a los EDOS y a los EFOS el

	<p>para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado.</p>	<p>uso de su Certificado de Sello Digital. No podrán ser sujetos de contratos de arrendamiento, servicios u obra pública. No podrán ser sujetos de aplicación de subsidios o estímulos que otorgue el Estado.</p> <p>Todo lo anterior, hasta en tanto los EFOS y los EDOS no desvirtúen o acrediten ya sea la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI o la efectiva adquisición de los bienes o servicios, o en su caso, corrijan su situación fiscal.</p>
<p>Consecuencias penales</p>	<p>Hasta el año 2020 no señalaba responsabilidad penal. Sin embargo, para 2021 señala que, sí puede generar responsabilidad penal además de las infracciones.</p>	<p>Sí, de conformidad con el artículo 113 Bis del CFF.</p>

Fuente: "La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión" PRODECON (2020).¹⁹

¹⁹https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/economia_opcion_1.pdf

Como podemos observar en la tabla anterior, las consecuencias de la aplicación del 69-B del CFF resultan ser más rigurosas con relación a las que les pudiesen aplicar de acuerdo con el artículo 5-A del mismo ordenamiento, esto incluye cualquier otro con alguna cláusula especial de antielusión fiscal.

A modo de resumen podemos destacar que a través de la Cláusula General Antielusión, cuando la autoridad presuma que los *actos carecen de una razón de negocios podrá desconocer los efectos fiscales y aplicará los que correspondan*; por otro lado en la inexistencia de operaciones, *la autoridad podrá restringir a los EDOS y a los EFOS el uso de su Certificado de Sello Digital*, así mismo quedará inhabilitado para celebrar contratos de arrendamiento, prestación de servicios y obra pública, de igual manera será exento de subsidios o estímulos que otorgue el propio Estado.

Capítulo V. Facultades de la autoridad fiscal

5.1 Procedimiento para determinar la inexistencia de razón de negocios

5.2 Facultades de comprobación

5.2.1 Órgano colegiado calificador

5.2.2 Beneficios fiscales

5.2.3 Beneficio económico razonablemente esperado

5.1 Procedimiento para determinar la inexistencia de razón de negocios

Nuestro país a pesar de formar parte de organismos internacionales carece aún de cultura tributaria, el SAT y PRODECON coinciden en que algunas empresas que operan a nivel nacional carecen de sistemas básicos contables y de control interno, lo que se traduce en deficiencias o nulo cumplimiento de sus obligaciones en este sentido (PRODECON, 2019).

Como se ha mencionado a lo largo del desarrollo de este trabajo, la inclusión del artículo 5-A al CFF está relacionado directamente con la cláusula general anti-elusión lo que permite a la autoridad ejercer sus facultades de comprobación para determinar la esencia económica de las operaciones.

Dentro de la normatividad es de suma importancia resaltar el primer párrafo del artículo 5-A del CFF, que dice:

“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.”

Si analizamos este párrafo, podemos observar que su finalidad fue establecer una sanción para aquellos actos jurídicos que se encuentren con dos supuestos: *“que carezcan de una razón de negocios o que generen un beneficio fiscal directo o indirecto”*, dicha sanción consiste en dar *“los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado”*.

En este contexto cabe señalar que el legislador quiso ser muy incisivo en relación al combate a malas prácticas u operaciones fraudulentas; es decir que, si la autoridad determina, salvo prueba en contrario, que un acto se pudo haber realizado con menos operaciones de las que se llevaron a cabo podrá recharacterizar las operaciones para efectos fiscales o considerarlas inexistentes.

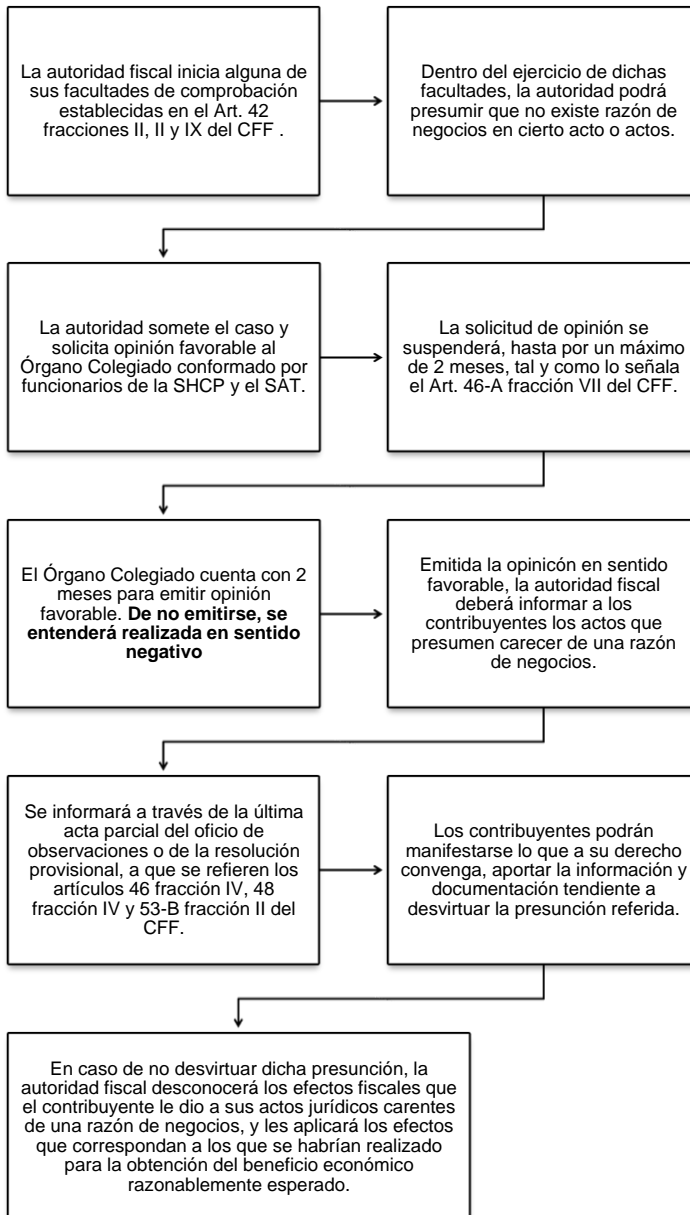
De acuerdo con lo expuesto por Fernández Sagardi (2021 pag. 41), la consecuencia de que no exista la razón de negocios es que se desconozcan los efectos fiscales que el contribuyente pretendió dar a sus actos jurídicos y atribuirle los que hubieran correspondido *“a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”*.

Con la finalidad de salvaguardar los derechos de los contribuyentes y en apego a los principios de legalidad la autoridad fiscal no podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recharacterización o inexistencia, sin brindarle antes a la persona física o moral, las facilidades que a su derecho convenga.

La PRODECON como organismo público descentralizado especializado en materia tributaria dio a conocer es su artículo “La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión” el proceso que las autoridades llevarán a cabo para aplicar la cláusula antielusión (artículo 5-A CFF):

A continuación, en la figura 4 se presenta el proceso antes mencionado:

Figura 4
Proceso para aplicar la Cláusula Antielusión



Fuente: “La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión” PRODECON, 2020

De acuerdo con el esquema anterior, si bien es cierto que la ausencia de una razón de negocios requiere de un procedimiento específico para el ejercicio de sus facultades de comprobación por parte de la autoridad ejecutora, el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo es muy claro al señalar que, *los efectos fiscales generados en términos de la aplicación de la Cláusula Antielusión en ningún caso tendrán consecuencias en materia penal.*

Lo anterior no impide de ningún modo la determinación de infracciones puesto que la finalidad del artículo sujeto a análisis es combatir la elusión y no la evasión, como sería el caso del artículo 69-B del CFF persiguiendo actividades fraudulentas o simuladas en todo sentido, es decir, aquellos que carecen de materialidad y su objetivo principal es declarar que una persona física o moral es una EFOS.

En el artículo 69-B del CFF podemos encontrar el procedimiento que las autoridades fiscales llevarán a cabo para determinar la presunción de inexistencia en operaciones que han sido amparadas con un CFDI, pero que no cuentan con activos, infraestructura o personal para enajenar bienes o prestar servicios o bien cuando el contribuyente no haya sido

localizado en el domicilio fiscal que aparezca en la base de datos de SAT.

5.2 Facultades de comprobación

Continuando con el análisis del artículo 5-A el segundo párrafo de manera expresa menciona:

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

para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Ahora bien, las facultades de comprobación no son más que la capacidad y atribuciones que posee el fisco federal para verificar las obligaciones fiscales que los sujetos obligados deben cumplir, de acuerdo con las leyes tributarias, no sería aplicable únicamente para los contribuyentes sino también, en su caso a los responsables solidarios.

El artículo 42 fracción II, III y IX del CFF señala a este respecto:

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

(...)

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Una vez que la autoridad fiscal ha realizado la valoración de toda la información durante las facultades de comprobación y éstas sean suficientes para determinar la presunción que uno o varios actos

jurídicos carecen de una razón de negocios. Esta presunción legal admite prueba en contrario, por lo tanto, otorga un plazo de 15 y 20 días hábiles, según sea el caso, para que el contribuyente pudiera manifestar lo que a su derecho convenga, a su vez podrá aportar información y documentación tendiente para desvirtuar dicha presunción.

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, las podrá ejercer a través de:

- **Visita domiciliaria:** Es el acto de fiscalización que la autoridad realiza en el domicilio que se encuentra registrado por el contribuyente, así como sucursales, bodegas o instalaciones.
- **Revisión de gabinete:** Se lleva a cabo en las oficinas de las autoridades fiscales, su propósito es la valoración documental, ésta es similar a la visita domiciliaria.
- **Revisión de dictamen:** Es la fiscalización a los dictámenes formulados por los contadores públicos inscritos y autorizados: su enfoque principal es la oportunidad y evaluación.
- **Revisión electrónica:** Cuando ya se ha emitido una resolución previa, derivada de una revisión de

documentos y hechos con los que cuenta la autoridad es sus sistemas, se notifica a la persona física o moral mediante buzón tributario.²⁰

Es importante mencionar que cualquier acto administrativo que se vaya a realizar relacionado con facultades de comprobación deberá estar acompañado de la carta de los derechos del contribuyente para tal efecto, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en su artículo 2 menciona los derechos generales de los contribuyentes cuando se inicien facultades de comprobación.

Una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal en la presunción de inexistencia de la razón de negocios, ésta enviará, antes de emitir la última acta parcial o el oficio de observaciones al órgano colegiado calificador para que pueda emitir en su caso, opinión favorable.

²⁰ Arnulfo Sánchez M. *“Facultad de comprobación de las autoridades fiscales”* vLex, 2021. <https://vlex.com.mx/vid/facultad-comprobacion-autoridades-fiscales-492572834>

5.2.1 Órgano colegiado calificador

El Órgano Colegiado al que hace mención el artículo 5-A del CFF está integrado por funcionarios de la SHCP y el SAT, quienes se encargarán de emitir la opinión favorable. Así lo señala el tercer párrafo del artículo 5-A CFF:

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

La autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación podrá determinar si existe un beneficio fiscal que resulte mayor al beneficio económico razonablemente esperado; en seguida de abordan ambos aspectos.

5.2.2 Beneficios fiscales

Es clara la intención del fisco federal de lograr una mayor recaudación e incentivar las actividades económicas formales, es por ello que la autoridad recurren a la incorporación de diferentes términos en la normatividad fiscal (iniciativa 2020), entre ellos, encontramos el de beneficios fiscales. Se considera un beneficio fiscal las retribuciones que otorgan las normas tributarias a los contribuyentes para reducir ciertas cargas impositivas generadas durante un periodo de tiempo.

Siguiendo con el estudio del 5-A, Fernández Sagardi (2021, p. 42) afirma que toda inexistencia de razón de negocio debe ir acompañada de un beneficio fiscal

“Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no

reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”

Por lo tanto, podemos considerar que los beneficios fiscales serán los ahorros obtenidos en el patrimonio de una persona física o moral, lo que lleva como consecuencia una reducción en el pago de impuestos.

5.2.3 Beneficio económico razonablemente esperado

El artículo 5-A del CFF refiere que la razón de negocios de un acto jurídico existe si el beneficio económico es superior al beneficio fiscal que se pudiese obtener derivado de dicha operación.

El CFF expresa en su artículo 5-A párrafo 6 que:

“Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio

económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.”

Cuando hablamos de beneficio económico nos referimos a la obtención de utilidades derivadas de las actividades que realiza la entidad económica; en economía hace referencia a la relación entre los costos e ingresos obtenidos por la venta de los mismos.

Conclusiones

Si bien es cierto que es de suma importancia contar con adecuaciones a las leyes existentes que logren disminuir las malas prácticas contributivas, el abuso de beneficios fiscales, fraudes y simulaciones; también resulta imperante que los contribuyentes terminen con las malas prácticas que han venido realizando.

Con la implementación de cláusulas antiabuso tomando el ejemplo de otros países se puede disminuir de cierta manera las malas prácticas, sin embargo es sumamente importante que el Estado realice acciones en apego al marco normativo mexicano para brindar certeza jurídica a los contribuyentes ya que a lo largo del desarrollo de este tema nos hemos encontrado con cierta incertidumbre respecto a la aplicación y alcances que se derivan de la implementación de cláusulas antielusivas, pues los conceptos jurídicos aún resultan indeterminados para los contribuyentes sobre todo cuando son sometidos a revisiones por las Autoridades Fiscales.

Con la incorporación del artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1 de enero de 2020 los elementos de fondo (materialidad, razón de negocio y

sustancia económica) se han fusionado de tal manera que en toda operación deben estar presentes, de modo que la materialidad por su parte, demuestra que las operaciones son reales, estas a su vez, complementan su existencia aplicando la sustancia económica, que en materia contable revela que dichas operaciones son necesarias para el desarrollo de las actividades en la entidad económica, además de la existencia de una razón de negocios.

Fuentes de consulta

- Administrativa, T. F. (2020). Tesis de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 268.
- Alavez, M. S. (s.f.). *El Economista*. Recuperado el 08 de 11 de 2018, de <https://www.eleconomista.com.mx/opinion/Importancia-del-gobierno-corporativo-20171018-0004.html>
- Bedolla Rocío, R. (2021). *La Ley Antilavado y su Vinculación con la Defraudación Fiscal*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- Cámara de Diputados, L. L. (2020). *Cámara de Diputados*. Recuperado el 27 de 09 de 2021, de <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Buletines/2020/Enero/09/3043-El-Gobierno-mexicano-debe-reforzar-las-medidas-para-reducir-la-evasion-y-la-elusion-fiscal-de-las-multinacionales>
- Carpizo, J. (1983). *Estudios Constitucionales*. México: UNAM.
- Carrasco Iriarte, H. (2018). *Derecho Fiscal II. 7a. Edición (7a. ed.)*. México: IURE Editores. Obtenido de http://www.onpi.org.ar/documentos/publicaciones/publicaciones-del-notariado-internacional/derecho_fiscal_II_-_7ma_edicion.pdf
- Casas, M. G. (11 de Septiembre de 2020). *Sujetos de la Obligación Tributaria*. Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>
- CINIF. (2020). *Normas de Informacion Financiera*. México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2021). México.

ContadorMX. (31 de Agosto de 2017). *ContadorMX*. Obtenido de <https://contadormx.com/2017/08/31/listado-efos-edos-sat-operaciones-simuladas/>

Contribuyente, P. d. (2020). *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's*. México: PRODECON.

Contribuyente, P. d. (Septiembre de 2020). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)*. Recuperado el 29 de Septiembre de 2021, de https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/economia_opcion_1.pdf

Corona, F. J. (2004). *Planeación fiscal 100 estrategias fiscales*. México: Gasca Sicco.

Cuevas, K. M. (06 de 05 de 2018). *Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo*. Obtenido de https://www.uaeh.edu.mx/docencia/P_Presentaciones/atotonilco_tula/inteligencia_mercados/documentos/sistema_financiero_internacional.pdf

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2018). *Principios de Derecho Tributario, 6a Edición*. México: Limusa.

Diputados, C. d. (2021). *Fisco Agenda. Ley de Ingresos de la Federación*. México: ISEF.

Diputados, C. d. (2021). *Ley de Ingresos de la Federación*. México.

Diputados, C. d. (s.f.). *Estructura orgánica y funcional del Poder Legislativo mexicano*. México. Recuperado el 18 de Septiembre de 2021, de <http://www.diputados.gob.mx/bibliot/publica/temasdp/tema2.htm>

Dr, L. A. (2020). Materialidad de las operaciones y las consecuencias fiscales por su carencia. *Contaduría Pública*, 24-26.

Económicos, O. p. (5 de Octubre de 2015). OCDE. Obtenido de <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

Española, R. A. (28 de Agosto de 2021). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 11 de 08 de 2021, de <https://dle.rae.es/contribuci%C3%B3n>

Flores, Z. (5 de Octubre de 2018). Empresas 'fantasma' facturan 2 billones de pesos: SAT. *El Financiero*.

Fuentes, J. C. (2004). *Planeación fiscal, 100 estrategias fiscales*. México, D.F.: Gasca.

García Bueno, M. C. (2020). Los tributos y sus elementos esenciales. En G. Ríos Granados, *Manual de derecho fiscal* (pág. 93). México: Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Inestigaciones Jurídicas.

Gobernación, S. d. (26 de Junio de 2018). Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. *Diario Oficial de la Federación*.

Gómez, J. B. (Febrero de 2020). *La OCDE y el Plan BEPS, su impacto en la reforma fiscal 2020*. Recuperado el 2021 de 09 de 26, de Asesores en Soluciones: <http://asesoresensoluciones.com/index.php/la-ocde-y-el-plan-beps-su-impacto-en-la-reforma-fiscal-2020>

Granados, G. R. (s.f.). Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV constitucional y de las convenciones

internacionales sobre los Derechos Humanos. *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, 332.

Hernández, M. S. (2022). *Derecho Tributario, 2a. edición*. México: Cárdenas Editor.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, U. (25 de Sep de 2018). *Biblio Jurídicas UNAM*. Obtenido de <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/5357-que-es-el-poder-judicial-de-la-federacion-coleccion-scjin>

Iriarte, H. C. (2003). *Derecho Fiscal II*. México: IURE Editores.

Jarach, D. (1971). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Marichal, C. (12 de Agosto de 2003). *Crónica gráfica de los Impuestos en México. Siglos XVI-XX*. Obtenido de Colegio de México: <https://carlosmarichal.colmex.mx/cronica-grafica.pdf>

Moreno, A. R. (2018). *Derecho UNAM*. Obtenido de https://www.derecho.unam.mx/oferta-educativa/licenciatura/sua/Guias/Guias_1471/Quinto%20Semestre/Contratos_Civiles_5_semestre.pdf

Mul, E. A. (6 de Mayo de 2011). *Contaduría Pública*. Obtenido de <https://contaduriapublica.org.mx/2011/05/06/planeacion-fiscal/>
OCDE. (2016). *Marco Inclusivo para la Implementación de Medidas BEPS*. Recuperado el 26 de 09 de 2021, de <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

Ordoñez Cifuentes, J. R. (2013). *Biblio Jurídicas UNAM*. Recuperado el 14 de Septiembre de 2022, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3536/28.pdf>

- Ornelas García, D. Z. (Octubre de 2020). *Biblioteca Virtual DGB, Michoacán*. Obtenido de http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/xmlui/bitstream/handle/DGB_UMICH/2726/FDCS-M-2020-0988.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Orta, M. E. (2011). La Constitución como Norma Suprema y la Supremacía de la Constitucional. *AMICUS CURIAE*, 1-10.
- Peón, A. A. (2021). La importancia de la "Razón de Negocios". *Negocios México*, 19-22.
- Pérez Morales, J. d. (2021). *Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. Obtenido de <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2021/02/Bolet%C3%ADn-01-2021-Centro-Istmo-Peninsular.pdf>
- PRODECON. (2020). *La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión*. México: PRODECON.
- Produraduría de la Defensa del Contribuyente. (22 de Octubre de 2021). *PRODECON*. Obtenido de <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/component/content/article?id=3004>
- Pública, S. d. (2018). *Guía General de Auditoría Pública*. Recuperado el 20 de 08 de 2018, de <http://2006-2012.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas/unidad-de-auditoria-gubernamental/guias-de-auditoria>
- Rodríguez Mejía, G. (2001). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 100*. Obtenido de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/rt/prinFRIENDLY/3673/4485>

Sagardi, A. F. (2021). *Código Fiscal de la Federación Comentado*. México: Thomson Reuters.

Sánchez Miranda, A. (10 de Noviembre de 2021). *vLex*. Obtenido de <https://vlex.com.mx/vid/facultad-comprobacion-autoridades-fiscales-492572834>

Santos, R. L. (2020). Materialidad de las operaciones y las consecuencias fiscales por su carencia. *Contaduría Pública*, 24-28.

Silva, L. A. (22 de Enero de 2021). *Colegio de Contadores Públicos de San Luis Potosí, A.C.* Obtenido de <https://www.ccpslp.org.mx/news/20210122182512.pdf>

UNAM, I. d. (2016). *Biblio jurídicas UNAM*. Recuperado el 04 de 2018, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3833/5.pdf>

UNAM, U. N. (1998). *Biblioteca Jurídica Virtual*. Recuperado el 01 de Octubre de 2021, de <https://biblio.juridicas.unam.mx/>