



**UNIVERSIDAD
DON VASCO**

INTEGRACIÓN Y SUPERACIÓN

UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.
INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE 8727-09, ACUERDO No. 218/95



**URUAPAN
MICHOACÁN**

ESCUELA DE DERECHO

**NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DEL CONCEPTO
“RAZÓN DE NEGOCIOS”, EXPRESADO EN EL ARTÍCULO
5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

**MURGUIA VALENCIA GERARDO
ALEJANDRO**

ASESORA: M.F. IRIS VELAZQUEZ CONTRERAS

URUAPAN, MICHOACÁN.

SEPTIEMBRE DEL 2020.



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.

DEDICATORIAS.

A mi madre;

Pilar indiscutible en mi vida.

A mi amigo, el Dr. Jesús Hernández Ibarra;

Quien es causa importante en mi crecimiento personal y profesional.

A mi asesora;

Por su paciencia, entrega, aportes, apoyo y empeño en la investigación.

Al Licenciado Guillermo Ibarra López;

Por contagiarme la pasión por la materia fiscal.

A todos mis profesores;

Por dar ese aporte en mi crecimiento académico.

Gerardo Murguía.

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN. 1

CAPITULO I. ANTECEDENTES DEL CONCEPTO DE “RAZÓN DE NEGOCIOS EN NUESTRA LEGISLACIÓN”

1.1 Antecedentes legislativos..... 6

1.2. Análisis de la exposición de motivos que dio origen a al nacimiento del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 6

1.3 Análisis del artículo que contiene la expresión de razón de negocios. 21

1.3.1 Análisis del primer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 22

1.3.2. Análisis del segundo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 26

1.3.3 Análisis del tercer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 31

1.3.4 Análisis del cuarto, quinto y sexto párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 32

1.3.5 Análisis del séptimo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..... 36

1.4. Análisis de diversos conceptos relacionados..... 37

CAPITULO II. DERECHOS HUMANOS VULNERADOS POR LA FALTA DE CLARIDAD EN LA LEY FISCAL DEL TÉRMINO “RAZÓN DE NEGOCIOS”

2.1 ¿Qué son los Derechos humanos?	39
2.2. Los derechos humanos en el Derecho Internacional.	43
2.3. Los Derechos Humanos en el Derecho Mexicano.	48
2.4. Derechos Humanos vulnerados por la falta de claridad de la expresión razón de negocios dentro del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación..	62
2.4.1 Garantía de seguridad jurídica.....	63
2.4.2. Derecho humano al debido proceso y en particular a las garantías de audiencia y de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra.	69

CAPITULO III. ANTECEDENTES EN EL DERECHO COMPARADO

3.1. España.....	83
3.1.1 Calificación.	83
3.1.2 Conflicto en la aplicación.	85
3.1.3 Simulación.	90
3.2. Criterios Jurisdiccionales Españoles.....	92
3.2.1 ¿Es adecuada la economía de opción?.....	93
3.2.2 ¿Se acredita el fraude de ley?	95
3.2.3 ¿Se actualiza una simulación?	97
3.3 Alemania.	101
3.4 Francia.	109

CAPÍTULO IV. NATURALEZA, CONCEPTUALIZACIÓN Y ALCANCES DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA EN MÉXICO UBICADA EN EL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1 Naturaleza de la cláusula antielusiva en México..... 115

 4.1.1 Norma sustantivas y adjetivas. 115

 4.1.2. La cláusula antielusiva en México, ¿Presunción o ficción jurídica? 130

4.2 Elementos que componen la cláusula antielusiva en México. 136

4.3 Elementos propuestos. 138

4.4. Razones de los elementos propuestos: 139

4.5. Conclusión de porque así se cumpliría con la garantía de seguridad jurídica.
..... 142

4.6. Conclusión de porque así no se vulneraría el derecho humano al debido
proceso y en particular las garantías de audiencia y de recibir una comunicación
previa y detallada de la acusación. 144

CONCLUSIÓN. 151

FUENTES REFERENCIALES..... 156

 LIBROS..... 156

 FUENTES HEMEROGRAFICAS. 158

 FUENTES DE INTERNET. 159

INTRODUCCIÓN.

El concepto de razón de negocios expresado en el texto del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2020; lo que famosamente se le conoce como la cláusula antielusiva en México, resulta hasta cierto punto novedoso en nuestra legislación, puesto que el término per se no se encontraba plenamente regulado, es decir, no se había utilizado hasta esta última reforma en ninguna legislación federal u estatal.

De lo anterior es que yace, la presente investigación, consistente en desentrañar, descubrir y calificar la naturaleza jurídica y alcances del concepto de “razón de negocios”, expresado en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es debido a que el único criterio jurisdiccional sobre el tema en particular lo había abordado únicamente la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la siguiente tesis;

VIII-P-1aS-701

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- *Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo*

de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que, en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Por lo cual se plantea que este concepto de “razón de negocios” expresado en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, toma relevancia, al ser la autoridad fiscal quien determine su existencia o no, resultando una total inseguridad jurídica para el contribuyente, que no exista en la propia ley ni en su reglamento, tampoco en la ley supletoria, ni en alguna otra diversa en materia fiscal o administrativa, la definición que establezca los parámetros de amplitud o restricción de aplicación en cuanto a dicho término.

En ese entendido del análisis, a dicho artículo se pueden, apreciar una serie de irregularidades, jurídicamente hablando, lo que conlleva indudablemente a generar una completa incertidumbre e inseguridad jurídica al sujeto pasivo en la relación tributaria, al no saber plenamente a qué atenerse.

Por lo tanto, nos encontramos ante una presunción, de un elemento jurídico indeterminado (razón de negocios), mediante la valoración de la autoridad de hechos, circunstancias, elementos, información y/o documentación, que ésta

conozca u obtenga en el ejercicio de sus facultades de comprobación; sin que tampoco se identifique que lo que haya que conocerse o encontrarse por su parte tenga que denotar tal o cual cosa, sino que tales elementos totalmente abiertos, dependen de otro totalmente subjetivo como lo es la valoración de la autoridad, para determinar presuntivamente la inexistencia de efectos fiscales.

En tal orden de ideas, ciertamente el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación se considera que violenta los derechos fundamentales (principios de seguridad jurídica) tutelados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Americanos, así como las formalidades esenciales de los procedimientos.

Ello, en función de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido que la seguridad jurídica se colma cuando:

1. El contribuyente: Jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.
2. El contribuyente siempre esté en posibilidad de: Saber a qué atenerse respecto la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Al tenor de lo que, desde un punto de vista positivo, la seguridad jurídica da toda importancia a la ley, como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado.

Resumiéndose en una, certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Por ello, el presente trabajo, consistirá en profundizar en el análisis de tal forma que se puede llegar a conceptualizar lo que la legislación señala como “razón de negocios”, para conocer su naturaleza e implicaciones jurídicas; así como evidenciar la necesidad de que la ley fiscal contemple los elementos normativos que lo componen en aras de respetar el principio de certeza jurídica que toda norma debe contener.

El punto de partida, será apreciar si existe contemplada normativamente en nuestras legislaciones fiscales o alguna norma supletoria la expresión razón de negocios, el cual puede considerarse como los antecedentes, tanto generales como particulares.

En un segundo eje temático, se podrá apreciar la confrontación entre los Derechos Humanos y la cláusula antielusiva en México, tomando en consideración los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el contenido normativo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Se podrá visualizar con diversos contenidos de tesis y jurisprudencias que sumen y abonen para lograr desentrañar el término razón de negocios en la cláusula antielusiva en México y sus respectivos alcances.

Adicionalmente se podrá tomar en consideración la cláusula antielusiva en el Derecho Comparado, así como los criterios jurisdiccionales, tomando en consideración primeramente como es que se integran y aplican y por último un panorama global para tomar en consideración a los elementos que se propondrán.

Lo anterior, es viable lograrse debido a la metodología que se empleará a través de sus diversos métodos, como lo es el método deductivo, de lo general en éste caso el estudio tanto del Código Fiscal de la Federación, como de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como criterios contenidos en tesis y jurisprudencias pues con ese método se estará en posibilidades de establecer conclusiones particulares que tengan relación específica con el manejo de dicho concepto de nuestra legislación, se contará también con el aporte del método analítico y del método sistemático pues al partir de nuestra legislación en el tema tributario en esquema sistemático se podrán vislumbrar diversas consecuencias al contribuyente, por lo cual se pretende llevar un análisis de los diversos dispositivos que convergen en la aplicación de la Cláusula Antielusiva en México de la cual se propondrán elementos para que se adicione a la norma misma.

CAPITULO I. ANTECEDENTES DEL CONCEPTO DE “RAZÓN DE NEGOCIOS EN
NUESTRA LEGISLACIÓN”

1.1 Antecedentes legislativos.

Al realizar una búsqueda exhaustiva, dentro del cúmulo de leyes tributarias, se puede apreciar que desde el inicio de la investigación y hasta el momento de la redacción del presente trabajo de investigación, no existe en ningún ordenamiento jurídico enfocado en materia fiscal o en algún cuerpo normativo tributario la expresión de razón de negocios, o tan siquiera fijados sus limitantes y alcances.

Sin embargo, como se puede apreciar dentro del planteamiento del problema del presente trabajo, sí se venía aplicando y esto se efectuaba a manera del empleo de presunciones.

1.2. Análisis de la exposición de motivos que dio origen a al nacimiento del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

La exposición de motivos que da origen al artículo 5-A de Código Fiscal de la Federación, tomada del sitio oficial de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público¹. Dicha exposición de motivos menciona:

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria. Bajo estos principios, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben de estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se

¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (en línea), México, (citado 01-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:
https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf
(p.113-123)

encuentren en condiciones distintas se les aplicarán reglas distintas en atención a su capacidad contributiva.

En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica.

Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales. En tal sentido, los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos, y las normas antiabuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.

Adicionalmente, es relevante señalar que la recaudación en México es poco efectiva, pues el país se ubica muy por debajo del promedio de América Latina y el Caribe, y es la menor de entre los países miembros de la OCDE. En el estudio Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2017, la OCDE reconoce que México sigue por debajo del promedio de la región de Latinoamérica. Adicionalmente, en el documento Revenue Statistic 2018. Tax revenue trends in the OECD, la referida organización ha registrado que la recaudación tributaria del país se ubicó en un 16.2% del PIB durante 2017, menos del promedio de los países de la OCDE, que equivale al 34%.

La introducción de reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional. Entre 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. Existen diferentes formas de instrumentar este tipo de reglas. Por ejemplo, en Australia, Bélgica, Canadá, Finlandia, Hong Kong, Irlanda, Israel, Nueva Zelanda, Sudáfrica, España y Suecia, se requiere que el contribuyente tenga como “propósito” o “propósito principal” eludir el pago del impuesto. En el derecho comparado, también se utilizan expresiones como: “operaciones” o “actos” “simulados o artificiales” (Alemania, Francia, Israel), “actos notoriamente artificiosos o impropios” (España), “abuso de las disposiciones” (India), “elusión inapropiada” (Israel), “operaciones realizadas sin razones económicas” (Italia), “sustancia de la operación o beneficio económico” (Corea del Sur), “fraude a la ley” (Francia) y “violación al propósito de la legislación” (Suecia). Adicionalmente, Estados Unidos emplea la doctrina step transaction, una operación que involucre distintos pasos interconectados se considerará como una sola operación para efectos fiscales. Israel incluso ha establecido que una operación puede ser considerada inapropiada, aunque no sea ilegal.

Por su parte, algunos países prevén expresamente algunas excepciones para aplicar esta regla o para que los contribuyentes aclaren su situación, por lo que se emplean nociones como “necesidad de naturaleza económica o financiera” (Bélgica), “buena fe” (Canadá), y “explicar que la forma legal se alinea al carácter actual de la operación” (Finlandia).

En este sentido, las legislaciones de otros países y jurisdicciones permiten a sus autoridades fiscales: “restablecer la verdadera naturaleza de la operación” (Francia), “tomar la operación escondida por la operación simulada” (Alemania), “desconocer la operación o recharacterizarla a la que se estime conveniente para contrarrestar el beneficio fiscal” (Hong Kong, India, Nueva Zelanda y Sudáfrica), “tomar las acciones justas y razonables para revocar o negar la ventaja fiscal” (Irlanda) o “gravar las operaciones de acuerdo a la sustancia de las operaciones o beneficio económico” (Corea del Sur).

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

Para ello, la presente iniciativa prevé que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo. Sin embargo, para salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes y evitar cualquier tipo de arbitrariedad, la autoridad fiscal no podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recharacterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, sin darle antes la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga.

Resulta relevante destacar que los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido la validez de las reglas antiabuso específicas ya contenidas en la

legislación fiscal, además de que ha declarado que las ficciones legales en materia tributaria creadas por el legislador como política pública para evitar la elusión o evasión fiscal, gozan de presunción de legalidad.

En esta tesitura, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido lo siguiente:

“NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. *La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, 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. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que 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.”*

“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. En este sentido, de conformidad con la tesis aislada 1a. L/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “RENTA. DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN O DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES UTILIZADAS PARA TAL FIN.”, la construcción jurídica de una norma de valoración (a través de una ficción) se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto. Por tanto, 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.”

Atención especial se prestó a las críticas que se realizaron a propuestas de reforma similares presentadas anteriormente. Una de estas, era que no se le otorgaba un derecho de audiencia a los contribuyentes previo a la determinación de un crédito fiscal por la aplicación de este tipo de disposiciones. Por consiguiente, se consideró válida dicha preocupación, por lo que bajo esta iniciativa se les permite desvirtuar la presunción de la autoridad fiscal.

De esta forma, se garantiza que, si los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como base una razón de negocios, la autoridad fiscal estará obligada a respetar la forma que haya utilizado el contribuyente, independientemente de que esto les represente la obtención de un beneficio fiscal, en virtud de que se reconoce la economía de opción en las operaciones con motivos de negocios.

Si bien se alude a la expresión “razón de negocios” y esto es un concepto jurídico indeterminado, ello representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones. Adicionalmente, cabe destacar que estos conceptos han sido reconocidos por la SCJN en nuestro sistema jurídico. Entre los conceptos jurídicos indeterminados establecidos por nuestra legislación están: “buena fe”, “fuerza mayor”, “caso fortuito”, “negligencia”, “estrictamente indispensables”, “interés fiscal”, “precios de mercado”, entre otros.

Es importante señalar que la expresión “razón de negocios” no es nueva en el ámbito fiscal. Esto ha sido reconocido por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mismo que también ha señalado que la autoridad puede presumir que no existe una razón de negocios y que la carga de la prueba recae en el contribuyente:

“RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. *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 operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que, en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.”*

La Primera Sala de la SCJN ha reconocido mediante jurisprudencia que el legislador, por desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación de las normas, se ve en la necesidad de emplear conceptos

jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible, en virtud de que la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda.

En efecto, la Primera Sala de la SCJN ha sustentado lo siguiente:

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS. Los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional, ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometida al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.”

Asimismo, la disposición propuesta señala que se considerará que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico sea menor al beneficio fiscal.

Esta ficción jurídica permitirá, en algunos casos, a los contribuyentes y autoridades fiscales realizar un análisis más objetivo de conformidad con la propuesta de adición del artículo 5o.-A al CFF para determinar cuándo no existe una razón de negocios. Este párrafo no deberá interpretarse a contrario sensu, en

el sentido que existe razón de negocios cuando el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal.

Finalmente, la propuesta prevé que la base para la aplicación de esta regla será, además de lo anterior la obtención de un beneficio fiscal por parte del contribuyente, considerando como tal cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, y se incluyen algunos supuestos, no limitativos, de los posibles medios por los cuales esto pueda realizarse.

De la transcripción que precede se aprecia que el origen central de la presente adición al Código Fiscal de la Federación, tiene como sustento clave la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual en esencia es contribuir al gasto público, en concordancia con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, de lo cual, la intención teleológica es crear una regla general antiabuso, para frenar las practicas elusivas que atentan contra el contenido y alcance de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pues el motivo que se aprecia es que diversos contribuyentes, realizan actos jurídicos con el único fin de como bien expresa la exposición de motivos, es encontrarse en una posición fiscal más favorable; denotándose que por dichas planeaciones fiscales se crean prácticas que generan problemas de elusión fiscal y ello ocasiona que se genere una recaudación deficiente en México.

Inclusive la misma exposición de motivos, reconoce que la recaudación en México es poco efectiva, al encontrarse México en un promedio por extremo inferior

a los demás países de América Latina y el Caribe; y, ocupando el último lugar en recaudación entre países miembros de la OCDE.

Por lo cual dicha exposición de motivos, sustenta la introducción de la regla general antiabuso, comparándola con diversos países que ya las han implementado, y tener como sustento que otros países ya han actuado en contra de este fenómeno por eso se realiza la inclusión de dicho artículo.

Justifica la exposición de motivos que, dentro del ámbito internacional, existe un parámetro objetivo fijo y delimitado para la implementación de las reglas generales antiabuso y argumento que para México tenía que incluir forzosamente 2 elementos, sin justificar el porqué de ellos dos, los cuales son los siguientes;

1. Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
2. Que esto genere un beneficio fiscal.

Por otra parte, resulta preocupante a criterio de quien suscribe lo conducente en la manifestación que expresa, de esta forma se garantiza que si los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como base una razón de negocios, la autoridad fiscal estará obligada a respetar la forma que haya utilizado el contribuyente, independientemente de que eso les represente la obtención de un beneficio fiscal, en virtud de que se reconoce la economía de opción en las operaciones con motivos de negocios.

Ahora bien, se dice que es preocupante, pues la exposición de motivos en comento, ni el artículo propuesto, proponen un lineamiento específico para la razón de negocios, es decir, no existe un dique temporal para definir a la razón de

negocios, y cuya ausencia de limitación puede traer consigo una serie de complicaciones, pues será válido, distorsionar una realidad que si es existente al justificar que no existió una razón de negocios en un acto jurídico, apreciándolo individualmente y de manera aislada y no relacionándolo o administrándolo o inclusive proyectándolo a futuro, véase el ejemplo que se citara en el segundo subtema del capítulo, del abogado postulante y conferencista; ahora la falta de claridad en la aplicación de dicho término tiene repercusiones mercantiles y financieras pues por ejemplo en la extensión territorial del Estado donde se desarrolla el presente trabajo de investigación, la principal actividad económica es el sector primario y en específico el sector relativo al giro del aguacate, en donde la mayoría de productores a efectos de obtener beneficios fiscales, realizan indebidamente una serie de actos jurídicos que no se puede apreciar que contengan una razón de negocios; resulta ser un hecho notorio para los dedicados a tal rama, que las empresas dedicadas a la comercialización internacional de dicho fruto, ponen diversos filtros a efecto de contar con los elementos idóneos y pertinentes para hacer frente a cualquier acto de fiscalización a tal extremo de condicionar al productor o comercializador para que este pueda hacer el cobro de dicho fruto por la enajenación a requerir que el documento con el que ostenten la titularidad del fruto cuente con una razón de negocios expresa, cuando en muchos casos la razón de negocios es proyectada a futuro.

En ese entendido al existir vaguedad inclusive en la propia exposición de motivos en cuanto a la apreciación de la razón de negocios o catalogar la misma en cuanto a su dique temporal, se dan distas anomalías, cuando las empresas,

requieren y condicionan el pago a que el titular del fruto acredite que existe una razón de negocios, queriendo inclusive distorsionar una realidad que si es existente; veamos un ejemplo que quien suscribe el presente trabajo de investigación le tocó lidiar:

Un productor cliente de la firma Hernández & Asociados, (donde actualmente labora quien realiza la presente investigación) solicitando apoyo a la firma para poder hacer el cobro de dicha fruta de aguacate. La problemática es la siguiente;

El productor, es socio de una Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada de Capital Variable, sociedad que se dedica a la explotación rural que en particular resulta ser “el aguacate” donde la mayoría de socios aportan tierras en diversas modalidades; ahora bien el productor cliente de la firma aporta una huerta de aguacate en un contrato de usufructo donde el da en usufructo la huerta a la sociedad en comento por un periodo determinado, en ese entendido, cuando la sociedad acude al empaque a realizar el cobro por la enajenación de dichos frutos de la huerta dada en usufructo, se topó con los filtros que se mencionaron previamente, el personal encargado de realizar los pagos no quería acceder a realizar el pago por la enajenación de los frutos al argumentar tajantemente que el contrato de usufructo no contiene una razón de negocios ya que este no es oneroso y por ese motivo no podría realizar el pago, entonces exigió que el contrato suscrito en el año 2016 fuera modificado para que este fuera oneroso, es decir, el personal de cobro pidió modificar una realidad existente por el simple hecho de que ese acto no contenía una razón de negocios a su óptica y en una aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación para brindar

seguridad a la empresas que se dedica a comercializar dichos frutos y realizo la petición para que a su juicio en caso de que la empresa sufriera una auditoria no le fuese aplicado el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, pues como la norma no expresa una temporalidad para la proyección o verificación de la razón de negocios, se asume que por cada acto jurídico se ocupa ver reflejado ese elemento en particular que como se apreció en líneas precedentes es una tarea en ciertos actos jurídicos casi imposibles de contener. Por lo cual se argumentó lo siguiente;

“Efectivamente, el acto jurídico que comenta, analizado individualmente, es decir que el productor de un huerto de en usufructo el huerto a dicha sociedad, este por sí solo no contiene una razón de negocios; sin embargo, se aprecian los elementos como por ejemplo que el productor es socio de dicha sociedad, que la sociedad se dedica a explotar los frutos de los huertos de aguacate que inclusive en la misma acta constitutiva en su objeto social se puede apreciar tal aseveración, ahora tomando en consideración que su aportación a manera de usufructo, tiene como garantía que el socio sigue teniendo el derecho de propiedad, que de la enajenación de frutos sumando a otras enajenaciones de frutos de los demás huertos que aportaron los distintos socios, crean actos de valor, es decir, genera una expectativa de mayor ganancia al incrementar el patrimonio de la sociedad sumando todas las enajenaciones y distribuyendo las utilidades entre los socios, utilidad que será mayor si este productor por si solo únicamente enajenara esos frutos de su huerto, por lo tanto si se pretende apreciar una razón de negocios en ese acto jurídico, jamás se lograra, pero si se aprecia desde el contexto planteado es indudable que dicha razón de negocios si existe y si es jurídicamente valida”.

Como este tipo de problemáticas pueden existir más, que inclusive serán planteadas por las autoridades fiscales, donde será interesante conocer la postura que tendrá el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y sobre todo la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por lo cual a manera de cierre del presente subtema se deja la siguiente reflexión que plasma Jean Claude Tron Petit;

“Sigue siendo patente el antiguo, pero actual y controvertido debate, a veces, con posturas radicales y extremas, sobre la economía de opción de los contribuyentes que implica la libertad para organizar su actividad -negocial- y decidir, en plena autonomía, la forma de gestión de sus intereses a efecto de obtener el máximo ahorro y reducir el impacto tributario. Esta potestad entendida por algunos como un derecho fundamental basado en la libertad, que dicen debe respetarse y promoverse incluso.

Sin embargo, es el caso que esta práctica siempre colisiona y entra en tensión con las conductas calificadas, por algunos, de abusivas dada la finalidad, elusiva o hasta evasiva del tributo. En esos casos, se plantea, entre otras soluciones, corregir la calificación y efectos jurídico-tributarios de tales conductas por incurrir en supuestos de fraude de ley o de abusos de normas y de formas que son consideradas como prácticas reprochables.

Es así que las estrategias para conseguir ahorros o economías de opción en el pago de las contribuciones son un tema en constante desarrollo y transformación

en el mundo. Algo que sucede en España, pero de manera análoga en México, son las tensiones que se dan entre los principios de legalidad y el de justicia.

Es indudable que hay un derecho a la planeación y a organizar actividades para obtener la máxima eficiencia y economía; pero muy difícil establecer y demarcar los contornos de esa prerrogativa que, más bien, se ubica en zonas de penumbra, especialmente cuando se debe distinguir: la libertad del libertinaje o el legítimo derecho del abuso, ya que todo derecho y, en concreto las libertades tuteladas, tienen límites que, en ocasiones, es muy difícil demarcar o delinear.

Hay tres conceptos -economía de opción, elusión y evasión- que, en teoría, son distinguibles, pero en la práctica cotidiana presentan algunas imprecisiones y dudas.

Surge así el fenómeno de la elusión fiscal, que se contrapone inmediatamente al de evasión fiscal y al de economía de opción. En la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha ley; en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. La elusión se diferencia de la economía de opción en que, en el primer caso, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos y negocios jurídicos válidos. La evasión fiscal puede identificarse con el fraude fiscal o engaño, que es firmemente perseguible por la Administración tributaria y que suele conllevar la imposición de sanciones administrativas o penales.

Para evitar la elusión fiscal, los ordenamientos jurídicos han recurrido a diversos remedios o a la combinación de diversos de ellos, en función de las tradiciones jurídicas respectivas:

1. Un primer instrumento para evitar la elusión fiscal es acudir a la figura del fraude de ley, bien en su configuración clásica de raíz privatística, bien en su reformulación tributaria.

2. En otras ocasiones se acude a las denominadas cláusulas antielusión, también conocidas como “cláusulas antiabuso” que, a su vez, pueden ser generales o específicas. Las específicas, pueden excluir la aplicación de la general o, por el contrario, ser de aplicación subsidiaria.

Conseguir o no el deseado equilibrio, es la gran distancia entre abuso fiscal y la legítima planeación, lo que lleva a las partes involucradas y, especialmente a los tribunales, a la búsqueda del justo medio, con garantías y libertades, pero sin abusos.

Estos aspectos, quiérase o no, se relacionan, principalmente, con la interpretación y aplicación de las normas fiscales, la calificación de los hechos tributarios y las prácticas en que incurren los contribuyentes.”²

1.3 Análisis del artículo que contiene la expresión de razón de negocios.

Dentro del cuerpo normativo y así como nuestra amplia legislación aplicable a materia fiscal de donde se desenvuelve este novedoso tema tenemos que

² Tron, 2010: 1-4

únicamente y a partir del 1 de enero del año 2020, se introduce la figura de la razón de negocios, el cual se norma dentro del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, donde se aprecia este concepto, regulado a manera de presunción, y que además dicho artículo emplea una serie de mecanismos y procedimientos para proceder a su aplicación.

Por lo cual, planteado el tema en disenso, se desprende el siguiente análisis a cada párrafo que dentro del artículo en comento se aprecia la denominada razón de negocios.

1.3.1 Análisis del primer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del texto vigente del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que el primer párrafo se señala lo siguiente;

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.

El primer párrafo se rescata en esencia el término “beneficio económico razonablemente esperado” que de ahora en adelante para fines prácticos se le denominara “BERE”, de lo cual resulta peculiarmente interesante que en la totalidad del artículo no se encontrara respuesta a las siguientes interrogantes:

1. ¿Cómo saber cuál es el BERE en una operación?

2. ¿Sobre cuáles parámetros habrá de definirse o calcularse el BERE y primordialmente desde el punto de vista de quién: autoridad o contribuyente?

3. ¿El BERE será inmediato, diferido en el tiempo, a plazo, etc...?

Sobre estas interrogantes, imaginémonos el siguiente escenario;

Un abogado postulante, que además resulta ser conferencista, organiza un evento de capacitación gratuito, por lo cual dicho abogado deberá realizar erogaciones por diversos conceptos hasta que ejecute con plenitud la organización del evento, entre los gastos que tendrá que erogar dicho abogado se encuentran, por ejemplo, el pago de la renta del lugar donde tendrá verificativo el evento, el pago de mesas, sillas, mesa de café, etc.. sí dicho abogado realiza las erogaciones conforme a las leyes fiscales, dichos gastos serán considerados como deducibles y para acreditarse el Impuesto al Valor Agregado que corresponda, en ese entendido el abogado efectuó gastos y por ende obtuvo un beneficio fiscal, sin embargo, en dicho acto no obtuvo ninguna ganancia; ahora en este hipotético y en términos de este primer párrafo vinculado con los demás párrafos en la parte relativa a la definición de lo que se considera un “beneficio fiscal” donde entre demás cuestiones refiere que un beneficio fiscal será una deducción, la autoridad fiscal “*con la mano en la cintura*” podrá tajantemente aducir que dicho no cuenta con una razón de negocios, pues la autoridad válidamente podría cuestionar ¿Quién realiza eventos gratuitos? ¿Por qué un ponente regalara 4 horas de capacitación intensiva sin obtener una ganancia? ¿Por qué el ponente, le “regala” elementos de defensa para un tópico en particular? ¿Quién regala su trabajo y dinero a gente que ni por asomo

conoce? y por ello proceder a recharacterizar el acto en un sinnúmero de posibilidades cuando en la más obvia para este hipotético sería un evento no gratuito, es decir un evento lucrativo; sin embargo, apreciándolo desde la óptica del contribuyente, este si tuvo una razón de negocios inclusive sus erogaciones se pueden considerar a manera de inversión pues todo el público que acudió al evento, pudo acudir por diversas razones, la más valida y lógica atendiendo a las máximas de experiencia es porque el público no conoce o no domina el tema como el conferencista en ese entendido cada asistente es un posible y potencial cliente a futuro para el conferencista y más si el ponente es pulcramente excelente en su manera de desahogar el evento.

Véase este ejemplo como uno de los muchos que pueden suscitarse en casos facticos y reales como el que se acaba de desarrollar, ya que es evidente que no en todas las operaciones existe una ganancia, esa razón de negocios definida por el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Pues generalmente un BERE está proyectado para actos futuros que inclusive pueden ser de realización incierta, pero como todo empresario o accionista que quiere generar ganancias o crear actos de valor, siempre apostara al riesgo y en la mayoría se obtendrá un beneficio fiscal, por ser actos indispensables para los contribuyentes, pues como bien refiere Jean Claude Tron Petit “para un empresario, las contribuciones son un gasto más en el proceso productivo”³.

³ Tron, 2010: 1 (introducción)

Las respuestas a las preguntas anteriores resultan primordiales, porque de lo contrario no podremos saber si la recaracterización empleada por la autoridad fiscal sobre el acto jurídico, respecto de aquellos actos jurídicos que carezcan de una “razón de negocios”, resulta correcta o no.

Además, que, por la misma razón, tampoco podremos saber si la determinación de la “recaracterización” para efectos fiscales, es correcta o no; debido a que LA CONDICIÓN para que se consideren de esa manera, es que el BERE no exista.

Esto es, si algún acto jurídico carece (desde el punto de vista de la autoridad fiscal federal), de una razón de negocios y no obstante ello, genera un beneficio fiscal, entonces la autoridad procederá a determinar que los actos jurídicos o el acto jurídico tendrá los efectos fiscales que correspondan (a juicio de la autoridad) a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Sin embargo, la manera de proceder dependerá de la existencia o no del “BERE”, porque si el “BERE” no existe entonces necesariamente tendrá que proceder a “recaracterizar” esos actos jurídicos, ya que la norma no le deja posibilidad de opción cuando no exista un “BERE” y le otorgue los efectos fiscales que considere.

De más está manifestar que la “recaracterización” es una tarea prácticamente imposible, porque la norma dispone que ello consiste en tomar esos actos jurídicos carentes de razón de negocios y generadores de un beneficio fiscal y darles las

características (recharacterización), de aquellos otros actos jurídicos que se debieron haberse realizado para la obtención del “BERE”, de tal forma que esa acción implica un universo de posibilidades entre lo que se hizo y lo que debió de haberse hecho, lo que vuelve imposible por una parte explicar el porqué de esa recharacterización y por otra el sostenerla ante cuestionamientos y controversias.

Motivos los anteriores, por los que siempre será más fácil para las autoridades fiscales considerar que los actos jurídicos cuestionados son artificiosos. Sin embargo, si el artículo en análisis establece como condicionante para la “recharacterización” del acto jurídico, la inexistencia del “BERE”, se acredita entonces la importancia de saber las respuestas a las tres preguntas de líneas precedentes.

1.3.2. Análisis del segundo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del texto vigente del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que el segundo párrafo señala lo siguiente;

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

observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.”

En ese entendido de la lectura al segundo párrafo del artículo 5-A del código fiscal de la federación se observa además que en esa porción normativa se establece que la “carencia de razón de negocios” podrá presumirse por parte de las autoridades fiscales, con base en lo siguiente:

- Hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al ejercerse las facultades de comprobación, esto es, las previstas en el artículo 42 del código fiscal de la federación; y

- De la valoración de los elementos, información y documentación, obtenidos durante el ejercicio de esas facultades de comprobación.

Sin dejar de hacer notar que la parte restante de la norma, solo es una cura para evitar su declaratoria de inconstitucionalidad por violación a los derechos humanos de audiencia y defensa. Pues lo que allí se dice es, que no se podrá desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos sino hasta que se emita la resolución definitiva y, por lo tanto, ya sea en la última acta parcial, el oficio de observaciones o de preliquidación (según se trate de visita domiciliaria, revisión de gabinete o electrónica), se haga del conocimiento del contribuyente y se le conceda el plazo de ley para desvirtuar.

Es importante mencionar que, en la exposición de motivos de la reforma, se advierte que lo referente a la adición de este artículo 5-A del código fiscal de la federación, se encuentra en un apartado denominado “regla general antiabuso”, mismo en el que se reconoce a su vez, que la razón de ser del mismo es combatir la elusión, no la “evasión”, así como la poca efectividad de la recaudación en nuestro país.

Sin embargo, es evidente que los elementos de la presunción en análisis no se encuentran definidos, pues si recordamos que respecto al término “razón de negocios”, la misma exposición de motivos abiertamente reconoce que se trata de:

“Un concepto jurídico indeterminado, cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible, en virtud de que la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurren, ...”

Todo ello nos lleva a que la inexistencia de una “razón de negocios” (que como ya vimos se trata de un concepto jurídico indeterminado), va a ser objeto de presunción por parte de las autoridades fiscales, con base en hechos y circunstancias del contribuyente que la autoridad fiscal conozca, o los elementos, información y documentación que obtenga, durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Por lo tanto, nos encontramos ante una presunción, de un elemento jurídico indeterminado (razón de negocios), mediante la valoración de la autoridad de hechos, circunstancias, elementos, información y/o documentación, que ésta

conozca u obtenga en el ejercicio de sus facultades de comprobación; sin que tampoco se identifique que lo que haya que conocerse o encontrarse por su parte tenga que denotar tal o cual cosa, sino que tales elementos totalmente abiertos, dependen de otro totalmente subjetivo como lo es la valoración de la autoridad, para determinar presuntivamente la inexistencia de efectos fiscales.

Hasta esta parte, resulta importante conocer lo que Raymundo Gama Leyva considera de las presunciones “la presunción como un mecanismo probatorio de carácter indirecto que opera ante la falta de pruebas directas ... opera como un razonamiento en el que a partir de la determinación de la existencia de un hecho se asume la existencia de otro hecho”⁴

Ojo hasta aquí, dicho artículo resulta ser sumamente peligroso, prácticamente asumir que en dicha presunción todo cabe; veamos, en materia fiscal las presunciones normadas siempre encuentran presente su consecuencia legal claro ejemplo se puede desprender del Código Fiscal de la Federación el cual su texto vigente señala:

“Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

(...)

⁴ Gama, 2019: 39

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.”

Notemos, en este artículo del código fiscal de la federación se emplea una presunción “iuris tantum presunciones las cuales son las que admiten prueba en contrario”⁵ de tal forma que dicha presunción trae implícito su mecanismo determinante es decir, la presunción trae expreso su fin, comprobar los ingresos, valor de los actos o actividades o activos por los cuales se deban pagar contribuciones, la fracción en comento manifiesta que si la autoridad tiene plenamente probado el hecho conocido (que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente no correspondan a los registros de su contabilidad que esté obligado a llevar) la norma le permite expresamente arribar a la conclusión que los depósitos son ingresos por los cuales se deben pagar contribuciones.

Sin embargo, en el artículo materia de investigación, no da esa limitante, deja la presunción en el plano de lo subjetivo en la infinidad de posibilidades, que pueden entrar en dicha presunción y que además resulta ser vaga y ambigua, que si bien es un elemento jurídico indeterminado y que por ello no es inconstitucional, lo que resulta y puede válidamente ser inconstitucional, es dejar en manos de la autoridad temas subjetivos sobre la consecuencia lógica que cada operación y en el resultado de la valoración empleada; de tal forma que dicho elemento debe ser plenamente

⁵ Idem, 54

definido por el legislador y no por una autoridad fiscal y mucho menos, aprobado por un comité.

1.3.3 Análisis del tercer párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del texto vigente del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que el tercer párrafo se señala lo siguiente;

“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.”

Dicho párrafo, da a “medias” el mecanismo de aplicación, que da un beneficio al contribuyente en cierta medida, ello pues dispone que si la autoridad fiscal desea hacer la aplicación de la presunción sobre una falta de razón de negocios la debe turnar a un órgano colegiado y que si el mismo, no emite una respuesta, en un plazo de dos meses se entenderá que la respuesta será en sentido negativo de la no aplicación de dicho artículo, se dice que es a medias pues deja la cláusula

habilitante, a fin de que mediante reglas de carácter general se definan las directrices de operatividad del mencionado comité.

1.3.4 Análisis del cuarto, quinto y sexto párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del texto vigente del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que el cuarto, quinto y sexto párrafo señalan 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.

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.

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.”

Dichos párrafos se analizan en su conjunto por estar estrechamente relacionados. Por otra parte, se aprecia que aunado al “BERE” del que se hizo referencia anteriormente, tenemos además el término:

Beneficio económico cuantificable razonablemente esperado.

Sin que, de la lectura del artículo completo, ni de la exposición de motivos, sea factible saber alguna definición de dichos términos para efectos fiscales o el alcance que se les pretende otorgar.

Aunque de entrada el “BERE” y el “Beneficio Económico Cuantificable Razonablemente Esperado” difieren en el hecho de que el primero da a entender que se refiere al beneficio económico buscado o pretendido; en tanto que el segundo ya no alude a pretensiones, sino a realidades, pues de otra forma no podrán ser medidas o cuantificadas. Por lo que podríamos decir que el primero de ellos se refiere a lo “esperado” y el segundo, a lo “obtenido”.

En ese entendido lo que allí se señala es que, el beneficio económico cuantificable razonablemente (ya sea presente o futuro), se compare con el

beneficio fiscal; y si el primero es menor que el segundo, entonces se considerará que no existe razón de negocios.

Aunque se considera bastante difícil establecer la pretendida comparación entre un término que si bien no se encuentra definido en su dimensión (beneficio económico cuantificable razonablemente esperado) y tampoco en cuanto su temporalidad ya que puede ser presente o futuro, sí debe estar definido en su magnitud, pues debe ser “cuantificable”; para compararlo con otro término (beneficio fiscal), ello aunque el último párrafo del artículo 5-A del código fiscal de la federación considere lo contrario.

Adicionalmente, del artículo en comento se aprecia que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico lo cual independientemente del alcance y configuración que hubiere que darle a ambos términos, lo que se advierte es la pretensión de no engrosar el “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado”, buscando que la premisa de que éste sea menor que el fiscal sea lo más frecuente y de esa forma se pueda determinar que no existe una razón de negocios.

En los presentes párrafos se podrá apreciar como tal dicha presunción que como ya se mencionó resulta ser de las catalogadas como *iuris tantum* que admiten prueba en contrario sobre la falta de “Razón de Negocios”.

Considera la ley además que cuando el “BERE” a través de una serie de actos jurídicos, pueda alcanzarse a través de un menor número de actos jurídicos,

pero el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso, entonces se PRESUMIRÁ que esa serie de actos jurídicos carecen de “Razón de Negocios”.

O, dicho en otras palabras, si el número de actos jurídicos se incrementa, y el realizarse más actos trae como consecuencia únicamente una disminución impositiva, sin que el “BERE” sufra menoscabo alguno, entonces la autoridad fiscal presumirá que dichos actos jurídicos carecen de razón de negocios.

Por otra parte, se aprecia el término “Beneficios Fiscales”, y en el artículo, se pretende dar una definición del mismo.

Inicialmente se dice que se considerará como “beneficio fiscal” cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, lo que podríamos entender como que, todo aquello que provoque que se haga un menor pago de impuestos, se considerará un beneficio fiscal; sin que a pesar de lo circunstancialmente abierto que ello suena, represente un problema real.

Sin embargo, el verdadero problema se presenta en el pretendido acotamiento de dicha figura, que inmediatamente después de lo anterior se hace; y que dice que el beneficio fiscal también 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 recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros...

¿Cómo conciliar dichos términos? ¿existe algo en común en todos ellos? ¿cómo equiparar deducción, exención y ganancia? Pareciera ser entonces una presunción que TODO acto jurídico pudiera encajar.

1.3.5 Análisis del séptimo párrafo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Dentro del texto vigente del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar que en el último párrafo señala lo siguiente;

“La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.”

De este último párrafo se puede apreciar como el legislador va más allá de una máxima del derecho referente a aquella que manifiesta que la “ley especial deroga a la ley general” pues resulta ser que la presunción que pretende regular el Código Fiscal de la Federación no es la ley especial que regula la diversidad de actos jurídicos, un tema que resulta polémico a primera vista, será interesante como se estará definiendo estos temas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por los Tribunales Colegiado de Circuito.

Por último, podremos observar una salvedad al aducir que los efectos que genere la presunción empleada por el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no generarán consecuencias en materia penal, pues debido a que lo que hace el artículo en comento prácticamente es que a través de una presunción

pretende, llegar a la veracidad de una posible simulación, sin embargo, dicha simulación por lo apreciado en líneas precedentes queda en materia de la subjetividad y valoración que emplea, esta afirmación es acertada en virtud de que es una presunción de que el contribuyente realizó tal actuación; sin embargo, no se tiene plena certeza y al atribuir una simulación sin tener certeza se estarían presentando querellas por simulación de actos jurídicos en los que no se encuentran plenamente acreditada la simulación, lo que de suyo resulta inconstitucional.

1.4. Análisis de diversos conceptos relacionados.

En este apartado, resulta conveniente, tener un panorama y/o contexto de lo sobre los conceptos relacionados con el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en lo que ve a la presunción del término razón de negocios los principales conceptos jurídicos estrechamente relacionados son los siguientes:

- Beneficio económico razonablemente esperado.
- Beneficio económico cuantificable razonablemente esperado.
- Beneficio fiscal.

De entrada, en una investigación exhaustiva al cúmulo de legislaciones fiscales no se encuentra una definición expresa de lo que se debe considerar como un “beneficio económico razonablemente esperado” aunque de entrada el “BERE” en atención al contenido del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación se entiende que este beneficio va enfocado a dar a entender que se refiere al beneficio económico buscado o pretendido.

El “Beneficio Económico Cuantificable Razonablemente Esperado” al igual que lo anterior en una investigación exhaustiva al cúmulo de legislaciones fiscales no se encuentra una definición expresa de lo que se debe considerar como un beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sin embargo, se puede apreciar que este beneficio que refiere la norma ya no alude a pretensiones, sino a realidades, pues de otra forma no podrán ser medidas o cuantificadas.

Por lo cual se puede válidamente concluir que podríamos decir que el Beneficio económico razonablemente esperado refiere a lo “esperado” y el Beneficio Económico Cuantificable Razonablemente esperado se refiere, a lo “obtenido”.

Por último, por lo que ve al beneficio fiscal, estos son un mecanismo por el que se establece una minoración de la carga efectivamente soportada por el contribuyente. Por ello el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación manifiesta que 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.

CAPITULO II. DERECHOS HUMANOS VULNERADOS POR LA FALTA DE
CLARIDAD EN LA LEY FISCAL DEL TÉRMINO “RAZÓN DE NEGOCIOS”

2.1 ¿Qué son los Derechos humanos?

Previo a entrar al nacimiento de los Derechos Humanos *per se* es importante conocer que las primeras necesidades que dieron pie a la entrada y nacimiento de los derechos humanos son los siguientes documentos que manifiesta el ilustre Dr. Miguel Carbonell, al asumir que “el origen normativo de los Derechos Humanos se da junto con el advenimiento del Estado constitucional, en el último cuarto del siglo XVIII, tanto en Francia como en Estados Unidos. Al respecto son fundamentalmente tres documentos, que se encuentran entre los más importantes de la historia del Derecho en general y de la historia de los derechos humanos, en particular la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de Norte América en 1776, la Constitución de los Estados Unidos de Norte América y sus primeras enmiendas en 1787 a 1791 y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia, en 1789.”⁶

Como primer punto, tendremos a los derechos humanos, los cuales nacen, en su antigüedad con la aparición de poder del Estado y estos nacen como protección mundialmente reconocida a las personas, como prerrogativas mínimas, por el hecho de ser un ser humano que como bien señala Burgoa “los Derechos Humanos, aunque en sustancia coinciden con los derechos naturales, igualmente inmanentes a la persona en su calidad de ser humano, se encuentran institucionalizados, con la característica importante de que incardinan un valor, y en

⁶ Carbonell, 2013: 16

tal virtud, es innegable su exigibilidad”⁷ ahora bien una persona jurídica también puede gozar de dichas prerrogativas pero esta última con ciertas modulaciones.

En ese entendido Fix Zamudio señala que “la aparición del Estado y, en consecuencia, su manifestación de poder, llevaron a las sociedades liberales a instalar mecanismos jurídicos de protección de las personas, mecanismos conocidos como derechos humanos y sus garantías.”⁸

De tal suerte que dichos derechos humanos serán efectivos a través de una garantía protectora, contenida en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los mismos tratados internacionales, pues en ellos se encontrarán todos aquellos requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen por objeto los derechos humanos.

Ahora bien, tomando en consideración lo que señala Gil de la Torre al afirmar lo siguiente; “los derechos humanos son los instrumentos o condiciones que permiten a la persona establecer una relación articulada e integrada entre el sistema social y el individuo; la estructura social y las formas de vida de las personas; la vida pública y la vida privada, por lo que sólo a través de dichos instrumentos es que la persona puede lograr su entera realización.”⁹

⁷ Burgoa, 2008: 69

⁸ Zamudio, 1999: 25

⁹ Morales Gil de la Torre, 1996: 19

La afirmación que precede empleada por Gil de la Torre, encuentra pleno soporte jurídico en la siguiente jurisprudencia;

Época: Décima Época

Registro: 2008815

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 17, Abril de 2015, Tomo II

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis: XXVII.3o. J/14 (10a.)

Página: 1451

DERECHOS HUMANOS Y SUS GARANTÍAS. SU DISTINCIÓN. *Antes de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, las voces "derechos humanos y sus garantías", eran términos que solían confundirse, ambigüedad que posiblemente derivaba de la anterior denominación del capítulo I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, titulado "De las garantías individuales". Sin embargo, el Poder Reformador de la Constitución, con las citadas reformas, elevó a rango constitucional su distinción, como deriva de las siguientes menciones: i) el capítulo I cambió su denominación a "De los derechos humanos y sus garantías"; ii) en el artículo 1o. se especificó que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales "así como de las garantías para su protección", y iii) en el numeral 103, fracción I, se especificó que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por infracción a los derechos humanos y las "garantías otorgadas para su protección". Luego, para el Constituyente Permanente los derechos y sus garantías no son lo mismo, ya que éstas se otorgan para proteger los derechos humanos; constituyen, según Luigi Ferrajoli, los "deberes consistentes en obligaciones de prestación o en prohibiciones de lesión, según que los derechos garantizados sean derechos positivos o derechos negativos", es decir, son los requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones previstas en la Constitución y en los tratados, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen por objeto proteger los derechos humanos; de ahí que exista una relación de subordinación entre ambos conceptos, pues las garantías sólo existen en función de los derechos que protegen; de tal*

suerte que pueden existir derechos sin garantías pero no garantías sin derechos. Así, a manera de ejemplo, puede decirse que el derecho humano a la propiedad tiene, entre otras garantías, las de audiencia y legalidad, pues prohíbe a la autoridad molestar a un particular sin mandamiento escrito en el que funde y motive la causa legal del procedimiento, y que los gobernados sean privados de la propiedad sin previa audiencia.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 126/2014. Gladys Etelvina Burgos Gómez. 29 de mayo de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Queja 104/2014. María de Fátima Amaro Baeza. 12 de junio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Amparo en revisión 143/2014. 12 de junio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretario: Samuel René Cruz Torres.

Amparo en revisión 145/2014. Stewart Title Riviera Maya, S.A. de C.V. 2 de julio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretario: Samuel René Cruz Torres.

Queja 124/2014. Andrea Lotito. 2 de julio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Ramón Rodríguez Minaya. Secretaria: Claudia Luz Hernández Sánchez.

Esta tesis se publicó el viernes 10 de abril de 2015 a las 09:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de abril de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Ahora bien, en el transcurso de la historia, los derechos humanos tanto en sede interna, como en sede internacional, han observado una constante evolución, siempre buscando mejorar la situación de las personas frente al poder avasallante del Estado, sin embargo, es hasta hace pocos años que los mismos han cobrado una fuerza superior y determinante en nuestro sistema jurídico, esto gracias a la

nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

2.2. Los derechos humanos en el Derecho Internacional.

Ahora bien, llegado a este punto sobre los Derechos Humanos es importante conocer cómo se encuentran regulados los mismos en el ámbito internacional y los mismos como es que se reconocen y se logra su protección y vinculación en y con los Estados, de tal forma que señala Verdejo que “de igual manera, existen diversos instrumentos internacionales que a su vez contienen o pueden contener derechos humanos, tales como las Declaraciones y las Convenciones; las Declaraciones se definen como el acto entre dos o más Estados por medio del cual se ponen de acuerdo en una cierta línea de conducta en un asunto determinado; en las que en algunas ocasiones se refieren a pronunciamientos de política general y en otras son acuerdos que expresan ciertos derechos y obligaciones con la comunidad internacional. Mientras que las Convenciones se diferencian del Tratado porque es menos solemne en la forma; observándose que, en realidad en un sinónimo de Tratado, toda vez que, desde la perspectiva de fondo, en ocasiones manejan asuntos de trascendencia considerable.”¹⁰

Abunda afirmando que “los instrumentos internacionales que por excelencia contienen derechos humanos son los Tratados Internacionales; entendiéndose por Tratado Internacional aquel acuerdo escrito concluido entre dos Estados, creando,

¹⁰ Verdejo, 2003: 38

modificando o extinguiendo derechos y obligaciones. Se usa para establecer límites; para el comercio; para regular la navegación; de paz; de alianza; entre otros.”¹¹

En ese sentido, “La Declaración Universal de Derechos Humanos” de 1948, fue uno de los primeros documentos internacionales especializados en reconocer y proteger los derechos humanos.

En su artículo 2, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, indica que toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en la Declaración, sin distinción alguna, esto es, el principio de universalidad de los derechos humanos como se observa de su contenido tomado del sitio oficial de las Naciones Unidas¹²;

Artículo 2. Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.

Además, la citada Declaración, reconoce derechos humanos de suma importancia para la materia que nos ocupa, como que ninguna persona será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, domicilio o su correspondencia, así como que la ley deberá protegerla contra tales injerencias o ataques, reconociéndose de manera internacional el derecho humano de seguridad

¹¹ Idem: 41

¹² Naciones Unidas, (en línea) , [Nueva York, Nueva York, Estados Unidos](https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/), (citado 15-04-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

jurídica, como se observa en su artículo 12 su contenido fue tomado del sitio oficial de las Naciones Unidas¹³;

Artículo 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.

De igual manera, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce los derechos humanos a la libertad, a la vida, al libre tránsito, a contar con un recurso judicial efectivo, a la igualdad, a la audiencia, entre otros, por lo que la misma se constituye como la base para el reconocimiento internacional de los derechos humanos en otros instrumentos internacionales.

Lo anterior es así ya que instrumentos como “el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos” recogen con posterioridad los derechos humanos ya reconocidos en la citada Declaración, observando una idéntica o casi idéntica redacción, como se aprecia del artículo 17, el cual su contenido fue obtenido del sitio oficial de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos.¹⁴

Artículo 17. Protección a la familia.

¹³ Idem

¹⁴ Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, (en línea), [Ginebra](https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx), Suiza (citado 16-04-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>

1. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación.

2. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques.

Por lo que, una vez reconocidos los derechos humanos de manera internacional, surgen documentos internacionales que hacen vinculante el respeto a tales derechos para los Estados, como lo hace la Convención Americana sobre Derechos Humanos, o también conocida como el “Pacto de San José de Costa Rica” en la que se estableció que los Estados adopten la Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades en ella garantizadas, como se advierte de su primer artículo, cuyo contenido fue obtenido del sitio oficial de la Organización de los Estados Americanos¹⁵;

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

¹⁵ Organización de los Estados Americanos, (en línea), Washington D. C., Estados Unidos (citado 16-04-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>

Asimismo, si los sistemas jurídicos internos de los Estados que adoptaron la Convención, no tienen ya garantizados los derechos y libertades mencionados en el artículo 1, se comprometen a adoptar las medidas legislativas necesarias para hacer efectivos tales derechos, como se advierte de su segundo artículo, cuyo contenido fue obtenido del sitio oficial de la Organización de los Estados Americanos¹⁶;

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

Resultando que, gracias a este tipo de instrumentos internacionales, los Estados parte ahora se encuentran obligados a no solo a reconocer los derechos humanos, sino a hacerlos efectivos.

En el caso concreto, al adherirse México a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, aceptó la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, situación que resulta en un importante avance en cuanto a la protección en sede internacional de los derechos humanos.

¹⁶ Idem.

2.3. Los Derechos Humanos en el Derecho Mexicano.

Una vez que en el ámbito internacional fueron reconocidos ampliamente los derechos humanos, es que a los Estados de la comunidad internacional que se adhirieron a Tratados y Convenios internacionales sobre derechos humanos, se les obligó a reconocer, respetar y hacer efectivos los derechos humanos en ellos consagrados, propiciando cambios sustanciales en sus sistemas jurídicos internos.

Ahora bien, a pesar de que hace ya varias décadas que México decidió adherirse a diversos Tratados y Convenios internacionales en materia de derechos humanos, no fue sino hasta hace pocos años que los derechos humanos han cobrado una fuerza superior y determinante en nuestro sistema jurídico, esto gracias a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado mexicano, en específico a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

Lo anterior, en relación con “la reforma constitucional que tuvo lugar en México en el año 2011”¹⁷, con ello se constitucionalizaron los derechos contenidos en los tratados internacionales, al establecerse en el artículo 1º primer párrafo de nuestra carta fundamental que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte; como se advierte de su contenido vigente que textualmente señala lo siguiente:

¹⁷ Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del 2011, primera sección, página 2.

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Encontrando además que, cuando nuestra Carta Fundamental en su artículo primero establece que “todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales”, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines, esto de conformidad con la jurisprudencia P./J. 1/2015 (10a.), emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que literalmente indica:

“Época: Décima Época

Registro: 2008584

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 16, Marzo de 2015, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 1/2015 (10a.)

Página: 117

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES. *El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán*

de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto.

Contradicción de tesis 360/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa del Séptimo Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 21 de abril de 2014. Unanimidad de once votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Alberto Pérez Dayán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis VII.2o.A.2 K (10a.), de rubro: "DERECHOS HUMANOS. LAS PERSONAS MORALES NO GOZAN DE SU TITULARIDAD.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVIII, Tomo 3, marzo de 2013, página 1994, y el sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 315/2012.

Nota: De la sentencia que recayó al amparo directo 315/2012, resuelto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, derivaron las tesis aisladas IV.2o.A.30 K (10a.) y IV.2o.A.31 K (10a.), de rubros: "PERSONAS JURÍDICAS. SON TITULARES DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LAS GARANTÍAS ESTABLECIDAS PARA SU PROTECCIÓN, EN

AQUELLOS SUPUESTOS EN QUE ELLO SEA APLICABLE, CON ARREGLO A SU NATURALEZA." y "TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. EL TRATAMIENTO CONSTITUCIONAL DE ESE DERECHO DEBE SER IGUAL PARA PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS.", publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXIV, Tomo 3, septiembre de 2013, páginas 2628 y 2701, respectivamente.

El Tribunal Pleno, el veinticuatro de febrero en curso, aprobó, con el número 1/2015 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de febrero de dos mil quince. Esta tesis se publicó el viernes 06 de marzo de 2015 a las 09:00 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de marzo de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013."

Sin embargo, la constitucionalización de los derechos humanos internacionales a que hace alusión el párrafo primero del artículo 1° Constitucional, junto con el reconocimiento de derechos humanos a las personas morales, no es la única porción reformada de la Constitución Federal que ha impulsado al Estado mexicano hacia un nuevo sistema protector de los derechos humanos; sino que además, el contenido del párrafo tercero del mismo numeral ha ayudado a que el sistema jurídico mexicano se encuentre a la vanguardia a nivel mundial, en cuanto a la protección de los derechos humanos se refiere, esto es así ya que, el referido párrafo tercero indica que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, se encuentran obligados a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, para lo cual inserto el contenido del párrafo aludido:

“...Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de

conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Ahora bien, en palabras de Roa Jacobo, señala “la constitucionalidad de las leyes y los actos de autoridad, permite la existencia de un margen de seguridad y certeza para los ciudadanos, al garantizarse, en cierta medida, la efectiva tutela del cúmulo de derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Federal y los tratados internacionales de los que México es parte”¹⁸

En ese sentido los Tribunales Colegiados de Circuito se pronunciaron de la siguiente manera;

Época: Décima Época

Registro: 2003350

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 3

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis: I.4o.A.9 K (10a.)

Página: 2254

PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. EN QUÉ CONSISTEN. *El tercer párrafo del*

¹⁸ Roa, 2016: 299

artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone, entre otras cuestiones, que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los que consisten en lo siguiente:

i) universalidad: que son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona. En relación con lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Caso de la "Masacre de Mapiripán vs Colombia) ha señalado que los tratados de derechos humanos son instrumentos vivos, cuya interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales, interpretación evolutiva que es consecuente con las reglas generales de interpretación consagradas en el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como las establecidas por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. De ahí que dichos derechos, dentro de sus límites, son inalterables, es decir, que su núcleo esencial es intangible; por ello, la Norma Fundamental señala que ni aun en los estados de excepción se "suspenden", pues en todo caso, siempre se estará de conformidad con los principios del derecho internacional humanitario; ii) interdependencia e indivisibilidad: que están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; y iii) progresividad: constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos

materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 184/2012. Margarita Quezada Labra. 16 de agosto de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Aideé Pineda Núñez.

Los principios de interdependencia e indivisibilidad se refieren a que los derechos humanos están relacionados entre sí, esto es, que no puede hacerse ninguna separación de los mismos, ni pensar que unos son más importantes que otros, sino que deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente.

Por último, el principio de progresividad: constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en

función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.”

Destacando que la obligación para todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios antes señalados es de suma importancia, ya que constituye un valioso instrumento de protección a las libertades de los contribuyentes, en atención a que dicha obligación supone que las autoridades fiscalizadoras ajusten de manera constante y permanente su actuación al respeto de los derechos humanos.

La reforma constitucional citada, ha cambiado completamente el sistema jurídico mexicano, ya que, con la inclusión de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales al Derecho interno, el reconocimiento de derechos humanos para las personas morales y la obligación que todas las autoridades tienen de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, se ha conseguido una amplia protección de las libertades de las personas en sede jurisdiccional.

De igual manera, a través de la reforma constitucional señalada, se han logrado interesantes criterios jurisprudenciales por parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que incluso se ha modificado la jerarquía de las leyes al señalar que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, es decir, las normas de derechos humanos serán siempre la ley suprema, sin importar su fuente; esto de acuerdo a

los argumentos contenidos en la Jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.), emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que textualmente indica:

Época: Décima Época

Registro: 2006224

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 5, Abril de 2014, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 20/2014 (10a.)

Página: 202

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL. *El primer párrafo del artículo 1o. constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiéndose que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos*

previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

Contradicción de tesis 293/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 3 de septiembre de 2013. Mayoría de diez votos de los Ministros: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien se reservó su derecho a formular un voto concurrente; Margarita Beatriz Luna Ramos, quien se manifestó a favor de las consideraciones relacionadas con la prevalencia de la Constitución y se apartó del resto; José Fernando Franco González Salas, quien indicó que formularía un voto concurrente; Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien manifestó que haría un voto aclaratorio y concurrente para explicar el consenso al que se llegó y el sentido de su voto a pesar de que en los límites tuvo un criterio distinto; Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien se reservó el derecho de formular el voto concurrente; Luis María Aguilar Morales, con reservas respecto de las consideraciones y, en su caso, realizaría un voto concurrente; Sergio A. Valls Hernández, reservándose el derecho de hacer un voto concurrente; Olga Sánchez Cordero de García Villegas, reservándose su derecho a voto concurrente en relación con los límites; Alberto Pérez Dayán, quien se manifestó a favor del reconocimiento de la prevalencia constitucional y Juan N. Silva Meza, quien se reservó su derecho de formular voto concurrente para aclarar su posición de entendimiento constitucional del texto propuesto y, a reserva de ver el engrose, aclararía u opinaría sobre las supresiones que se pretenden hacer, sin variar su posición en el sentido; votó en contra: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Arturo Bárcena Zubieta.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis XI.1o.A.T.47 K y XI.1o.A.T.45 K, de rubros, respectivamente: "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN SEDE INTERNA. LOS TRIBUNALES MEXICANOS ESTÁN OBLIGADOS A EJERCERLO." y "TRATADOS INTERNACIONALES. CUANDO LOS CONFLICTOS SE SUSCITEN EN RELACIÓN CON DERECHOS HUMANOS, DEBEN UBICARSE A NIVEL DE LA CONSTITUCIÓN."; aprobadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias

Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, y publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, mayo de 2010, páginas 1932 y 2079, y tesis I.7o.C.46 K y I.7o.C.51 K, de rubros, respectivamente: "DERECHOS HUMANOS, LOS TRATADOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR MÉXICO SOBRE LOS. ES POSIBLE INVOCARLOS EN EL JUICIO DE AMPARO AL ANALIZAR LAS VIOLACIONES A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES QUE IMPLIQUEN LA DE AQUÉLLOS." y "JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL. SU UTILIDAD ORIENTADORA EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS."; aprobadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, y publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXVIII, agosto de 2008, página 1083 y XXVIII, diciembre de 2008, página 1052.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de marzo en curso, aprobó, con el número 20/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de marzo de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 09:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 28 de abril de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013."

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que, una vez que el Estado mexicano aceptó la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la jurisprudencia emitida por dicha Corte habría de ser observada por los jueces mexicanos, en el entendido de que los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro

persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona, como se observa de la jurisprudencia P./J. 21/2014, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Época: Décima Época

Registro: 2006225

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 5, Abril de 2014, Tomo I

Materia(s): Común

Tesis: P./J. 21/2014 (10a.)

Página: 204

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio *pro persona* obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.

Contradicción de tesis 293/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 3 de septiembre de 2013. Mayoría de seis votos de los Ministros: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza; votaron en contra: Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales, quien reconoció que las sentencias que condenan al Estado Mexicano sí son vinculantes y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Arturo Bárcena Zubieta.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis XI.1o.A.T.47 K y XI.1o.A.T.45 K, de rubros, respectivamente: "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EN SEDE INTERNA. LOS TRIBUNALES MEXICANOS ESTÁN OBLIGADOS A EJERCERLO." y "TRATADOS INTERNACIONALES. CUANDO LOS CONFLICTOS SE SUSCITEN EN RELACIÓN CON DERECHOS HUMANOS, DEBEN UBICARSE A NIVEL DE LA CONSTITUCIÓN."; aprobadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, y publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, mayo de 2010, páginas 1932 y 2079, y tesis I.7o.C.46 K y I.7o.C.51 K, de rubros, respectivamente: "DERECHOS HUMANOS, LOS TRATADOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR MÉXICO SOBRE LOS. ES POSIBLE INVOCARLOS EN EL JUICIO DE AMPARO AL ANALIZAR LAS VIOLACIONES A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES QUE IMPLIQUEN LA DE AQUÉLLOS." y "JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL. SU UTILIDAD ORIENTADORA EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS."; aprobadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, y publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXVIII, agosto de 2008, página 1083 y XXVIII, diciembre de 2008, página 1052.

El Tribunal Pleno, el dieciocho de marzo en curso, aprobó, con el número 21/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciocho de marzo de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 09:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 28 de abril de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.”

En resumen, de conformidad con la Jurisprudencia 5o. J/10 (10a.), la reforma constitucional objeto del presente análisis, introdujo tres elementos nuevos para expandir la cobertura protectora de las herramientas jurídicas a disposición de los ciudadanos en materia de derechos humanos, la primera es la obligación de todas las autoridades de proteger no sólo los derechos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino también en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; la segunda es la interpretación conforme a la Constitución para favorecer en todo tiempo la protección más amplia; la tercera es la obligación de proteger y garantizar esos derechos de acuerdo con los principios rectores en la materia, de ahí que el punto total de dicha reforma fue maximizar la protección de los derechos humanos con independencia del tipo de legislación donde se consagren. Por lo que cuando un derecho humano reconocido en normas de ámbitos distintos, uno nacional y otro internacional, el Juez debe realizar un ejercicio de ponderación entre ambas normativas para verificar cuál de ellas otorga una mayor eficacia jurídica protectora a la persona.

Por último, la multicitada reforma constitucional de 2011, incluyó en su artículo noveno transitorio lo siguiente:

“Transitorios

(...)

Noveno. Se derogan todas las disposiciones que contravengan el presente decreto.”¹⁹

Reforzando con lo anterior a la nueva regulación que en materia de derechos humanos rige al Estado Mexicano a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, ya que el artículo noveno transitorio del decreto de reforma en estudio, indica básicamente que todas las disposiciones que sean contrarias a los derechos humanos, se derogaran.

Apreciándose de lo anterior que, son múltiples los beneficios que trajo consigo la reforma constitucional de fecha 10 de junio de 2011 en materia de protección de los derechos humanos, convirtiéndose éstos últimos en un límite infranqueable para el actuar de la autoridad.

2.4. Derechos Humanos vulnerados por la falta de claridad de la expresión razón de negocios dentro del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Al haber analizado en el capítulo precedente párrafo por párrafo de lo que es el contenido del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, el cual entra en vigor a partir del 1 de enero de 2020, fue preciso advertir que de su contenido de dicha presunción trae consigo diversos riesgos para los contribuyentes y que, en función a la nueva regulación que en materia de derechos humanos que rige al Estado Mexicano, deben ser estudiadas dichas cargas y riesgos, ello en relación a la vulneración a los derechos humanos consagrados en el bloque constitucional; tutelados en el artículo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos

¹⁹ *Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*

Mexicanos y su laceración directa a la garantía de seguridad jurídica y garantía de audiencia.

2.4.1 Garantía de seguridad jurídica.

La garantía de seguridad jurídica se encuentra contenida en el artículo 16 de la constitución federal, implicando que ningún particular puede ser molestado sino a través de un mandamiento escrito de autoridad competente, en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento. Por ello el Dr. Carbonell señala que “la seguridad jurídica se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la sujeción de poderes como sujeción funcional a una serie de “reglas del juego”, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.”²⁰

El artículo en comento, materia de investigación contraviene lo dispuesto por el derecho humano al debido proceso en su vertiente de la garantía de seguridad jurídica en atención a las siguientes consideraciones de hecho y derecho;

El concepto de “razón de negocios” expresado en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, toma relevancia, al ser la autoridad fiscal quien determine su existencia o no, resultando una total inseguridad jurídica para el contribuyente, que no exista en la propia ley ni en su reglamento, entendiendo como reglamento a lo que Ortega señala como “una norma jurídica formalmente administrativa, ya que tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativa, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por medio del cual

²⁰ Carbonell, 2004: 586

se desarrollan completamente y en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación en los casos concretos, determinando de manera general y abstracta los medios para ello.”²¹ Adicionalmente a ello tampoco se podrá apreciar en la ley supletoria a las que hace alusión el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, ni en alguna otra diversa en materia fiscal o administrativa, la definición que establezca los parámetros de amplitud o restricción de aplicación en cuanto a dicho término.

De tal forma que lo previamente expuesto es violatorio de la seguridad jurídica del contribuyente y a efecto de reforzar el planteamiento se transcriben las siguientes jurisprudencias:

Época: Décima Época

Registro: 2002649

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 1a./J. 139/2012 (10a.)

Página: 437

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. *La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación*

²¹ Medina, 2011: 43

normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce.

Así como la diversa jurisprudencia que señala lo siguiente:

Época: Décima Época

Registro: 2015246

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 140/2017 (10a.)

Página: 840

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco

González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Contradicción de tesis 59/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Primero de Circuito del Centro Auxiliar de la Novena Región, con residencia en Zacatecas, Zacatecas, Primero y Segundo del Trigésimo Circuito y Décimo Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 12 de julio de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 478/2017. Patricia Guadalupe López Araujo. 30 de agosto de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Tesis de jurisprudencia 140/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de septiembre de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de octubre de 2017 a las 10:16 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de octubre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

En tal orden de ideas, ciertamente el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación violenta los derechos humanos tutelados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Americanos, así como su garantía de la seguridad jurídica.

Ello, en función de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ya lo vimos, ha definido que la seguridad jurídica se colma cuando:

3. El contribuyente: Jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.
4. El contribuyente siempre esté en posibilidad de: Saber a qué atenerse respecto la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Al tenor de lo que, desde un punto de vista positivo, la seguridad jurídica da toda importancia a la ley, como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado.

Resumiéndose en una, certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Resulta incomprensible que nuestros legisladores provean a la autoridad fiscalizadora, a través de éste concepto, que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puedan presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una “razón de negocios” con base en los hechos y circunstancias del mismo; no obstante que tenga oportunidad de desvirtuar los

hechos que fundamenten la posible decisión, cuando la inconstitucionalidad de la norma proviene precisamente de la ambigüedad del concepto que da origen a los actos de molestia, al no fijar y delimitar temporalmente dicho término, y sobre todo los elementos que del artículo se desprende, como por ejemplo el “BERE” o el beneficio económico cuantificablemente esperado; es decir define como se puede saber cuál es el “BERE” en una operación, sobre cuales parámetros habrá de definirse o calcularse el BERE y desde el punto de vista de quien ¿autoridad o contribuyente? Y por último torna de completa vaguedad al no dar un dique temporal al “BERE” por ejemplo si será inmediato, si será diferido en el tiempo, si será a plazo etc... y darle el trato al mismo, para poder aducir que el acto jurídico o los actos jurídicos no cuentan con una razón de negocios.

En ese entendido y por lo antes expuesto, es que se considera, que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación transgrede el principio de seguridad jurídica, pues genera incertidumbre y un estado de indefensión, al no saber a qué atenerse en cuanto a su aplicación, pues como se ha venido manifestando, resulta y pareciera ser un tipo de presunción en donde cualquier posibilidad cabe.

2.4.2. Derecho humano al debido proceso y en particular a las garantías de audiencia y de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra.

Del análisis efectuado al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en el capítulo que precede, se puede apreciar la potestad de la autoridad fiscal encargada de desarrollar las facultades de comprobación respectivas, de poder presumir que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea

menor al beneficio fiscal y concluir en una recharacterización del acto jurídico; o podrá presumir 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.

Consiguientemente deberá turnar a un órgano colegiado que para tal efecto designe el Servicio de Administración Tributaria, sobre la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, en la presunción empleada por la autoridad, sin hasta este momento, dar a conocer a él contribuyente sobre una comunicación previa y detallada de la presunción formulada en su contra.

Por tanto, se aprecia que son dos autoridades fiscales quienes intervendrán en la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la encargada de desarrollar las facultades de comprobación y el comité, por lo cual la primera es la que presume, es decir crea un hecho inferido, un nexo causal y un hecho presumido y la segunda que emite una opinión favorable sobre la aplicación del artículo.

En ese entendido se puede apreciar que la “opinión” que emite el órgano colegiado *per se* crea una afectación directa a la esfera del contribuyente pues este no contara con una notificación del inicio sobre la tramitación de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no sabrá qué tipo de presunción fue la empleada por la autoridad fiscal, ni sabrá el sustento o sentido de tal presunción; por consiguiente no podrá ofrecer y desahogar las pruebas ante dicho comité sobre la viabilidad de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en relación a la presunción empleada, no podrá alegar ni emitir razonamientos lógico-

jurídicos en cuanto a si es viable o no la aplicación de dicho artículo ante dicho comité y por último no podrá impugnar la “opinión”, sobre dicha aplicación y es con ello que se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

No pasa desapercibido, el hecho de que si bien es cierto, en caso de que sea procedente la aplicación del artículo en relación con la presunción que efectuó la autoridad fiscal las dará a conocer en la última acta parcial, oficio de observaciones o de la resolución provisional (momentos procesales donde se puede ofrecer medios de convicción para desvirtuar los hechos y/o omisiones detectados durante el procedimiento de fiscalización), -ello según narra la exposición de motivos para no dejar en un estado de indefensión al contribuyente- sin embargo, esta etapa procesal e instrumental del procedimiento de fiscalización, no es la adecuada debido a que estos momentos (ultima acta parcial, oficio de observaciones o la resolución provisional) es una etapa procesal de alguna de las 3 facultades de comprobación que contempla el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación y que estas tienen su origen en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, artículo en virtud del cual se desprende que la génesis de las facultades de comprobación es determinar si los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y en su momento determinar contribuciones omitidas o los créditos fiscales, dicho aporte de pruebas en contra de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación sería válida si la presunción, no fuera “aprobada” por diversa autoridad, pues claro ejemplo de ello lo tenemos cuando la autoridad fiscal aplica alguna de

las diversas presunciones que se encuentran en el Código Fiscal de la Federación, pues es la misma autoridad fiscalizadora que presume, da oportunidad de desvirtuar dicho hecho y concluye en si se dan los elementos para su configuración o si con las pruebas y alegatos ofertados se derrumba dicha presunción o si con las pruebas y alegatos ofrecidos no se desvirtúa dicha presunción. Por ello, el hecho de la recharacterización sustentada por la “opinión” de un comité, resulta ser una cuestión que escapa a poder probar y alegar en los momentos procesales previamente mencionados.

De tal manera que, en las etapas procesales del procedimiento de fiscalización sea cual sea su modalidad se acuden a desvirtuar hechos y/o omisiones detectados ante la instrumentalidad de la modalidad de la facultad de comprobación efectuados por una misma autoridad y no una presunción donde un comité emite un pronunciamiento sobre la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación; ya que como se explicó con antelación en dicho acto no es viable combatir todo el razonamiento jurídico empleado por diversa autoridad sobre la aplicación de dicho artículo y dicha presunción; en ese entendido es que se vulneran los derechos humanos señalados en el subtema presente por no poder combatir, probar y alegar ante el comité que pondera las situaciones jurídicas y de hecho sobre la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en la presunción empleada por la autoridad fiscal pues resulta por demás que es con esta con quien debe efectuarse la garantía de audiencia y cumplir con el debido proceso.

Las afirmaciones que preceden en relación a la violación de derechos humanos tienen el siguiente soporte jurídico;

Tomando en consideración lo normado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra expresa lo siguiente:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

Del precepto antes transcrito, regula las formalidades esenciales en el procedimiento jurisdiccional, extensivas y aplicables a toda instancia administrativa (tal cual se abordó en el subtema relativo a los derechos humanos consagrados en instrumentos internacionales y los derechos humanos consagrados en la legislación mexicana) instancia seguida en forma de juicio que como en el caso pueda concluir en una resolución lesiva de bienes y derechos.

Robustece lo previamente manifestado con la siguiente jurisprudencia.

“Época: Novena Época

Registro: 200234

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo II, Diciembre de 1995

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis: P./J. 47/95

Página: 133

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA

ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. *La garantía de audiencia*

establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de

defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su

debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga

"se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias

para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se

traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus

consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;

3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que

es evitar la indefensión del afectado.

Amparo directo en revisión 2961/90. Opticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992.

Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer

Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de

dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994.

Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez

Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintitrés de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 47/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.”

Entonces, la porción normativa relativa al procedimiento de aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, sin duda trasgrede el derecho humano al debido proceso como a la garantía de audiencia y de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra.

Esto dado que no establece un procedimiento de notificación efectivo (buzón tributario o personal) de la resolución individualizada y sobre: a) la solicitud de aplicación del artículo en comento, b) el tipo de presunción empleada y; c) el sustento sobre la valoración que emitió, así como el sustento documental que tomó en consideración para llegar a la conclusión que se debe de aplicar dicho artículo. Lo que conlleva al incumplimiento del derecho humano a “recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra” y al requisito primigenio

de las formalidades esenciales del procedimiento (debido proceso) que en particular resulta ser la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.

Lo anterior denota la consecuente generación de efectos perniciosos para el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ya que, ante el desconocimiento de las circunstancias, precisamente por la falta de resolución individualizada y su notificación efectiva, se genera estado de indefensión a los contribuyentes que se optaran por ocurrir a presentar argumentos y pruebas a favor de sus intereses y derechos, privándoles toda oportunidad de defenderse ante la decisión y razonamientos que en su momento empleara el comité respectivo.

En ese entendido se aprecia una total discrepancia constitucional y convencional, pues para el contribuyente sujeto a facultades de comprobación que se le quiere aplicar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no existe una resolución individualizada debidamente fundada y motivada, sobre la solicitud de la aplicación, para acudir ante este comité a aportar y probar lo que conforme a derecho proceda y se aprecia también que de igual manera no existe una resolución que deba notificarse efectivamente (sea personal o por buzón tributario) sobre las conclusiones que arribó el órgano colegiado, para que el contribuyente esté en posibilidad de impugnar tal determinación, colisionando que los contribuyentes no cuenten con plena certeza sobre la situación en que se encuentran.

Así dicha vulneración, violenta las garantías previstas en el artículo 8.2 incisos b) y c) de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, en vinculación directa con el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual este último en la actualidad expresa lo siguiente:

“Artículo 20. (...)

B. De los derechos de toda persona imputada:

(...)

III. A que se le informe, tanto en el momento de su detención como en el de su comparecencia ante el ministerio público o el juez, los hechos que se le imputan y los derechos que le asisten.”

Desprendiéndose de forma clara el derecho a recibir una comunicación previa e individualizada de la acusación formulada en contra, con la finalidad última de que no se produzcan actos de autoridad que el ciudadano desconozca, y que, por tanto, no esté en aptitud de responder o defenderse con eficacia.

Ahora, lógicamente la resolución correlativa deberá de encontrarse debidamente fundada y motivada, según mandata el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, revistiéndole pues una cualidad a nivel detalle que permita conocer íntegramente el contenido de la acusación, responsabilidades y consecuencias que se pretenden atribuir al individuo.

Lo que, sin duda, es violentado por la norma que nos ocupa en tanto que no prevé una comunicación previa e individualizada sobre la resolución del inicio, su notificación respectiva, la mención expresa de poder probar y alegar lo que conforme a derecho proceda y la resolución final y notificación respectiva.

Siendo el caso que tal derecho a recibir una comunicación previa e individualizada guarda un nexo de interdependencia con el artículo 8.2. inciso b) y c) de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos:

“8. Garantías judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

(...)

B) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada.

C) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa.”

En torno del que, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha puntualizado que consiste en:

“La obligación del Estado de informar al interesado no solamente de la causa de la acusación, relativa a las acciones u omisiones que se le imputan, sino también de las razones que llevan al Estado a formular la imputación, sino también de las razones que llevan al Estado a formular la imputación, los fundamentos probatorios de ésta y la caracterización legal que se da de esos hechos. Esta información debe ser expresa, clara, integral y suficientemente detallada para permitir al acusado que

ejerza plenamente su derecho de defensa y muestre al juez su versión de los hechos”

Ello, en mérito de que el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a párrafos iniciales contempla las denominadas garantías judiciales, que por su redacción pareciese que se tratan de dos tipos distintas, aplicables las del primer párrafo a los procedimientos en los que se determinan derechos y obligaciones de orden civil, laboral fiscal o de cualquier carácter; en tanto que las del segundo párrafo a los procesos penales.

Sin embargo, la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos en diversos casos sometidos a su jurisdicción ha expresado la plena aplicabilidad de ambos párrafos como elenco de garantías mínimas del derecho humano al debido proceso en sede administrativa, incluida la determinación de derechos y obligaciones de orden fiscal.

Lo anterior se puede apreciar del sitio oficial Corte Interamericana de Derechos Humanos: Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá²² al sostener lo siguiente;

“124. Si bien el artículo 8 de la convención americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente

²² Corte Interamericana de Derechos Humanos, (en línea), San José de Costa Rica, (citado 24-04-2020) Formato html. Disponible en Internet: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/baenaricardo.pdf> (párrafos 124 a 127)

sus derechos ante cualquier tipo de acto del estado que pueda afectarlos. es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

125.- La corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2., tanto en materia penal como en todos estos órdenes.

126.- En cualquier materia, inclusive la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

127.- Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.”

Extremos que como se apreció con antelación, han sido consagrados en la jurisprudencia nacional previamente inserta de rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO” donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que en orden de cumplirse con las formalidades esenciales esto es, el debido proceso necesariamente tiene que darse una comunicación individualizada del inicio del procedimiento, esto es de la solicitud de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la cual se debe encontrar debidamente fundada y motivada, y esta notificación debe ser efectuada ya sea a través de buzón tributario, notificación personal o por cualquier otra de las opciones del artículo 134, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, incluso atento a su propio contenido, por tratarse de un procedimiento administrativo que puede culminar en una resolución que forzosamente debe ser recurrible, pues esta puede ser, privativa, lesiva de bienes y derechos del contribuyente y sobre todo puede distorsionar las realidades fácticas de los actos jurídicos.

Entonces, en una interpretación conforme y *pro homine*, no resulta válido constitucional ni convencionalmente, que al contribuyente que se le pretende aplicar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, se le limite la oportunidad para acudir ante el comité a acreditar la verosimilitud de sus operaciones y acreditar que efectivamente no se encuadra en el supuesto de presunción que atribuye la autoridad fiscalizadora, sin que tal derecho de audiencia, debido proceso y el de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra,

sea colmado con dar a conocerlo en el momento instrumental de alguna de las facultades de comprobación, pues se insiste esto debe realizarse mediante una resolución individualizada debidamente fundada y motivada, notificada por alguno de los medios legales que estipula el propio Código Fiscal de la Federación; pues como señalo la Comisión Interamericana de Derechos Humanos que;

“En cualquier materia, inclusive la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados.”²³

En ese entendido, es inevitable concluir que es un derecho humano el obtener todas las garantías que permiten alcanzar decisiones justas, no estando la administración, ni las autoridades fiscales, excluidas de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

²³ Idem.

CAPITULO III. ANTECEDENTES EN EL DERECHO COMPARADO

3.1. España.

La realidad en España y los resultados prácticos, después de haber ideado una serie de medidas antielusivas en la nueva Ley General Tributaria del 17 de diciembre de 2003, sucede que la Administración ha acudido a todas las vías con el propósito de evitar estas prácticas implementando medidas como (fraude a la ley, simulación, conflicto de aplicación, calificación de los hechos, valorar la economía de opción etc....) todas estas para hacer frente a las practicas elusivas empleadas por diversos causadores de impuestos en España; por lo cual lo que se pretende en el presente subtema es abordar todas ellas, y posteriormente citar casos de criterios jurisdiccionales Españoles, los cuales en suma, fortalecen y robustecen la presente investigación al brindar un parámetro comparativo objetivo con el tema central de la investigación.

3.1.1 Calificación.

La calificación como alternativa, viene como se observa de su contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria de España la cual en su texto vigente se observa su contenido tomado del sitio oficial de la Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado.²⁴

“Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación

²⁴Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado, (en línea), España, (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

La calificación es la alternativa de acción más útil y cercana al tema total de la investigación, ello debido a que, en sí, es una correcta determinación de la obligación a partir de interpretar y considerar los hechos del caso, en su esencia, naturaleza y funcionalidad; esto es, en su debida proporción y términos, descubriendo en claro el concepto jurídico implícito en la conducta tributaria y el significado o fines económicos perseguidos. Cabe aclarar que deben considerarse no sólo ciertos comportamientos aislados o desconectados sino una percepción y vista de perspectiva, en conjunto, donde se aprecie el resultado o fin último perseguido.

De tal forma que los elementos principales que se rescatan del artículo previamente transcrito y que se deben tomar en consideración, son los siguientes;

- Naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado.
- La forma del acto jurídico es irrelevante.
- Los defectos jurídicos, simulaciones y ocultamientos no afectan la validez de los actos que se han perfeccionado o cumplimentado.

Por ello, en palabras del ilustre abogado tributario de España, Cesar García Novoa, quien en su obra La cláusula elusiva en la nueva Ley General Tributaria, relata lo siguiente:

“Podemos entender la “calificación” como el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el

punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. Mucho más gráficamente, Palao Taboada dice que -calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a que tipo normativo corresponde-. Junto con la interpretación, cuyo objeto, como vimos, son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos que constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho objetivo. -en permanente interacción con la norma”.²⁵

3.1.2 Conflicto en la aplicación.

La Ley General Tributaria de España en su texto vigente sobre el subtema presente se podrá observar su contenido tomado del sitio oficial de la Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado²⁶. Lo siguiente:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

²⁵ García, 2004: 234

²⁶ Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado, (en línea), España, (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

Ahora bien, el conflicto de la aplicación normativa como modalidad de cláusula antielusiva se puede apreciar que, en palabras del Magistrado Jean Claude Tron Petit, afirma que “la cláusula antiabuso, no exige el elemento subjetivo que antes si lo exigía el fraude de ley, ahora basta que se eluda o disminuya el pago del tributo, mediante actos o negocios que sean:

- Artificiosos o impropios de manera notoria, ya sea que se les aprecie de manera aislada o en conjunto.
- Carezcan de efectos jurídicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos pertinentes o connaturales a los obtenidos con actos o negocios usuales.

Esta figura ha tenido poca aplicación y utilidad práctica por lo engorroso del procedimiento de carácter jurisdiccional y dictamen de la Comisión Consultiva.”²⁷

El resultado de incurrir en esa hipótesis es igual al que se obtenía con el fraude a la ley, sólo implica reclasificar los hechos y corregir la interpretación para determinar, en sus términos, la obligación tributaria, cobrando el tributo pertinente más intereses, pero sin aplicar sanciones.

Además, resulta interesante apreciar como Tron Petit parafrasea a Antonio Cayón Galiardo, sobre el subtema que se está abordando;

“Comenta Antonio Cayón Galiardo, catedrático en la Universidad Complutense y especialista muy calificado en Derecho Tributario Europeo, que el Derecho Español ha evolucionado en dos parámetros importantes.

Primeramente, porque viene aproximándose al sistema anglosajón con la introducción de lo que llama la Ley General Tributaria “conflicto en la aplicación”, donde la clave son los “motivos económicos validos” que puedan justificar la forma anómala de realización de los negocios.

En segundo lugar, sobre el problema de la licitud o ilicitud de las formas jurídicas empleadas, nuestra evolución va en el sentido de sancionar los negocios cuando hay un elemento de ilicitud (simulación o cuando hay un abuso de la forma), pero no se sancionan siempre otras conductas que se aproximan a la economía de opción.”²⁸

²⁷ Tron, 2010: 124

²⁸ Idem: 125

De tal forma que del Sitio oficial InDret²⁹, se desprende el artículo denominado El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, elaborado por Máximo I. Linares. el cual señala lo siguiente;

“Los actos o negocios (rara vez será uno aislado) que dan lugar al conflicto, han de reunir las siguientes características;

“a) Que eviten total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria.

b) Que, indudablemente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

En relación con este segundo rasgo se encuentra la primera nota con que la jurisprudencia alemana caracteriza el abuso del parágrafo 42 AO, a saber, la ruptura entre el hecho económico sustancial y la forma elegida por el contribuyente para realizar determinado acto jurídico, junto a ello la forma jurídica utilizada ha de ser “inadecuada”

c) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

El tercer rasgo que caracteriza la jurisprudencialmente figura alemana es la inexistencia de un motivo económico razonable. Este elemento del conflicto

²⁹ InDret, (en línea), Barcelona, España (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/225_es.pdf (p.13-14)

recuerda el criterio del “propósito comercial” o de las “válidas razones económicas” o “motivos económicos válidos” (business purpose test) que se abren paso en otros ordenamientos jurídicos para evitar la presunción de fraude o evasión fiscal. Lo que habrá que completar con el posible “motivo jurídico válido”, con sus complejidades interpretativas.

Los precedentes en el ámbito comunitario parecen exigir un análisis caso por caso, sin criterios, generales predeterminados.

Pese a las dificultades hermenéuticas de la Ley, avanzadas por el Consejo de Estado y sólo superables con la futura aplicación judicial, podemos atrevernos a decir algo. Un primer criterio sistemático haría coincidir el adjetivo “artificial” con “inusual”, convirtiendo en acto o negocio potencialmente conflictivo al excesivamente “innovador” o “insólito”. En cuanto los adjetivos “impropio” y “propio”, el Consejo de Estado se inclina por apreciar el significado de influencia anglosajón “inadecuado” y “adecuado”. Podríamos utilizar el término “normal” para englobar las dos características: usual y adecuado.

Además, los actos o negocios conflictivos han de reunir conjuntamente las circunstancias de “inadecuación” y “ausencia de efectos económicos o jurídicos relevantes. En concordancia con el examen de adecuación manifiesta:

La nueva Ley obligara a examinar los actos o negocios potencialmente conflictivos a través de un doble test, formal y material.

Un primer examen formal trata de dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es “normal” conseguir el resultado obtenido a través de ellos?

Seguidamente, se abordará materialmente la cuestión: ¿Existen efectos jurídicos o económicos “específicos relevantes”? ¿Tiene sentido la operación jurídica si se ignora el elemento fiscal?

La Ley es claro que persigue la objetivación del conflicto reduciendo a la irrelevancia la intención de los contribuyentes, pues el conflicto viene motivado no por un propósito sino por un resultado o efecto. Una vez más hay que llamar la atención acerca de cómo el análisis del resultado nos puede conducir alternativamente a calificar un negocio jurídico como anormal (inadecuado) o como simulado, en la medida en que el resultado producido -y normalmente querido- es el propio de otro distinto, que sería el negocio disimulado.”

3.1.3 Simulación.

Para el subtema que se aborda, el texto vigente en la Ley General Tributaria de España tomado del sitio oficial de la Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado³⁰. Señala lo siguiente:

“Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

³⁰ Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado, (en línea), España, (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

De tal forma que del Sitio oficial InDret³¹, se desprende el artículo denominado El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, elaborado por Máximo I. Linares. el cual señala lo siguiente:

“La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico. La simulación conlleva por tanto una ocultación de la realidad, un engaño, que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el máximo reproche penal cuando se ha realizado con la finalidad de evitar el pago de impuestos. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos que integran un acto o negocio jurídico. En el caso de contratos, la simulación puede alcanzar, por tanto, al objeto, a los sujetos y, en derecho español a la causa.

El problema surge en la simulación de la causa, dada su imprecisa configuración en el derecho español y su estrecha vinculación con la finalidad o propósito práctico que las partes persiguen con un determinado contrato. Así, se llega a afirmar que un contrato realizado no con el fin o propósito habitual o normal, sino para lograr un resultado singular adolece de vicio en la causa, apartándose de su “causa típica”, llegando a carecer de ella y merecer la calificación de simulado.

³¹ InDret, (en línea), Barcelona, España (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/225_es.pdf (p.13-14)

En ese momento se produce la confluencia entre el fraude de ley y la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender su calificación a fin de cuentas de cada concreto operador del derecho. El deslinde, con frecuencia, se convierte en una auténtica misión imposible. Especialmente conflictivos devienen los supuestos de interposición real de sociedades, donde parte de la doctrina no admite la simulación y otra exige que la sociedad carezca de funcionamiento real y efectivo.

Y esta superposición no es meramente teórica, sino que acarrea consecuencias prácticas de extraordinaria gravedad. Mientras que en el caso del fraude de ley el ordenamiento jurídico prevé exigir la carga tributaria que hubiera correspondido al hecho imponible soslayando, en la simulación, además, se prevé la posible imposición de sanciones y, según los casos, la exigencia de responsabilidad penal. De una opción calificadora se pasa de no exigir sanciones a poder afirmar la existencia de un delito fiscal.”

Por lo cual se concluye, que en España el resultado de dicha medida antielusiva es que el acto o negocio efectivamente realizado, será el gravado, aun cuando parezca evidente otro pero que, a la postre, se reputa falso o aparente.

3.2. Criterios Jurisdiccionales Españoles.

Ahora bien, sobre, el contenido normativo de cláusulas antielusivas de España, en la investigación se detectó que como las mismas resultan ser por así referirlo antiguas, ya existen diversos criterios jurisdiccionales por parte del órgano

encargado de impartir justicia en España, por ello resulta interesante conocer los mismos.

3.2.1 ¿Es adecuada la economía de opción?

La economía de opción se contempla en España, como aquella figura jurídica de la economía de opción que en esencia se refiere a que los contribuyentes puedan adoptar las múltiples posibilidades abiertas para configurar sus relaciones económicas y jurídicas y que estas les resulten fiscalmente menos onerosas.

El siguiente criterio fue tomado del sitio oficial del Consejo General del Poder Judicial³², Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Sección: 2 del Tribunal Supremo, No. De recurso: 4282/2004 y con el siguiente ROJ: STS 7740/2009, de tal forma que el criterio en comento señala lo siguiente;

“A lo expuesto se añade que la Sala ha de rechazar la posibilidad de calificar la actuación de los recurrentes como un supuesto de economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así de un supuesto, en el que, resulta indiferente desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.

Por su parte el Tribunal Constitucional (STC 46/2000) ha rechazado las que califica de “economías de opción indeseadas” considerando como tales “las

³² Consejo General del Poder Judicial, (en línea), España, (citado 3-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: <http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp>

posibilidades de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de algunas ventajas adicional respecto de las otras”, y que tienen como límite “el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una plena realización de la justicia tributaria pues, lo que unos paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”

En consecuencia, si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo en orden a la obtención de sus rendimientos, en el ámbito de su autonomía patrimonial (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio, F. 6), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio.

Desde dicha perspectiva es evidente que entre los hoy recurrentes y la sociedad interpuesta puede detectarse una manipulación distorsionadora del orden jurídico mercantil, transformando una venta al contado en una venta aplazada, que bien pudiera encajar en la reciente definición del Tribunal Supremo (STS, Sala 2ª, de 30 de abril de 2003) de "manipulación engañosa encaminada a eludir el pago de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que le correspondía."

3.2.2 ¿Se acredita el fraude de ley?

El siguiente criterio fue tomado del sitio oficial del Consejo General del Poder Judicial³³, Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Sección: 2 del Tribunal Supremo, No. De recurso: 4282/2004 y con el siguiente ROJ: STS 7740/2009, de tal forma que el criterio en comento señala lo siguiente;

“Debe también rechazarse la existencia de fraude de ley. El fraude de ley es una forma de “ilícito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. El negocio fraudulento -como señaló la Sala en la SAN de 20 de abril de 2002- , como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (ley defraudada).”

Otro ejemplo emblemático, se desprende con gran claridad del Tribunal Constitucional español en la sentencia del 10 de mayo de 2005, con motivo de un recurso de amparo, criterio que fue tomado del sitio oficial del Consejo General del Poder Judicial³⁴, Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Sección: 2 del

³³ Idem.

³⁴ Idem.

Tribunal Supremo, No. De recurso: 4282/2004 y con el siguiente ROJ: STS 120/2005, de tal forma que el criterio en comento señala lo siguiente argumentando lo siguiente;

“Con Carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el artículo 6.4 del Código Civil, a cuyo tenor “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”. Como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, “el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico” y no exclusivamente el ámbito civil. El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.”

En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al

fraude de Ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el artículo 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

3.2.3 ¿Se actualiza una simulación?

“Con relación al tema de la simulación y los abusos, resulta especialmente importante la carga de la prueba y la construcción de hipótesis probables y verosímiles, basadas en indicios confiables asociados a máximas de experiencia, debidamente enlazados o analizados conforme a las reglas de la sana crítica.”³⁵

³⁵ Tron, 2010: 133

Por ello en el extracto de sentencia que se transcribirá a continuación se da un importante análisis al tópico de referencia criterio que fue tomado del sitio oficial del Consejo General del Poder Judicial³⁶, Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Sección: 2 del Tribunal Supremo, No. De recurso: 4282/2004 y con el siguiente ROJ: STS 120/2005, de tal forma que el criterio en comento señala lo siguiente argumentando lo siguiente, por lo cual se muestra lo siguiente;

“En el ámbito del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originalmente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que “de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En

³⁶ Consejo General del Poder Judicial, (en línea), España, (citado 3-05-2020) Formato html. Disponible en Internet: <http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp> .

efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y (la causa simulandi) debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria.

Siendo ello así, las posibilidades de revisión por este Tribunal al resolver un recurso de casación quedan limitadas a cuando el resultado que declara probado el Tribunal de instancia describe o incorpora realmente un negocio simulado, por ser incluíble en el concepto antes definido, y a los supuestos en los que los temas de prueba tienen acceso al recurso. Esto es, a) la alegación de infracción o vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones; b) infracción de las reglas de la sana crítica, cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles; y c) integración de la relación de hechos efectuada por la Sala de instancia cuando, respetando la apreciación de la prueba realizada por ésta, sea posible tomar en consideración algún extremo que figure en las actuaciones omitido por aquélla, el cual sea relevante para apreciar si se ha cometido o no la vulneración del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia denunciada (SSTS de 2 de noviembre de 1999, 23 de octubre de 2000, 17 de septiembre de 2001, 24 de octubre y 18 de noviembre de 2002, 17 de febrero y 31 de marzo de 2003, 23 de febrero de 2004, y 8 y 21 de marzo de 2005).

(...) Esta Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales “ad hoc”, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”.

Y en los últimos años se ha utilizado para eludir los tributos, fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados “negocios jurídicos anómalos”, subsumiendo en la simulación en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de “negocios indirectos”, la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos.

Y esto es lo que, con esfuerzo, en el presente caso, ha logrado poner de manifiesto la Administración.

A. En efecto, en primer lugar, la resolución del TEARR, partía de premisas generales que coinciden con la jurisprudencia de esta Sala que debía tenerse en cuenta.

a) Conforme a los artículos 114 y ss. LGT/1963 y 1214 CC, entonces vigentes (art.217 LEC/2000), la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma. En efecto, la “causa simulandi” debe acreditarla la Administración que la alega.

b) Para la acreditación de “formas portadoras de ocultación y engaño”, que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medio probatorios directos, por lo que debe acudir al mecanismo de la presunción, respecto de la que el artículo 118.2 LGT/1963 establecía que para la [presunción] que no estuviera establecida por la Ley fuera admisible como medio

de prueba era indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trataba de deducir hubiera enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma y se exprese razonadamente el referido enlace o relación.”

En ese entendido, una vez analizadas las figuras Españolas, y los criterios jurisdiccionales, se podrá apreciar, que el fenómeno de la Elusión Fiscal, es una problemática global, que lleva a los diversos países a emplear medidas adecuadas, para tal fin, España es considerado para quien suscribe como el parámetro objetivo de punto de comparación ante el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación pues España, desde del año 2003 se ha enfrentado y abordado tal problemática, de manera puntual y certera a través de diversas figuras jurídicas “ad hoc” para tal fenómeno.

3.3 Alemania.

En este momento, toca apreciar la cláusula antielusión de Alemania, de tal forma que el ilustre Raphael Wahn Weiner manifiesta que “Alemania introdujo la cláusula antielusión en su ordenamiento en 1919 por medio de la orden imperial sobre impuestos. En la actualidad el núcleo del sistema antielusivo alemán se

encuentra en el artículo 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002.”³⁷

En ese entendido el actual contenido de la cláusula anti abuso se encuentra en el mencionado Código y establece lo siguiente:

“La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada.”³⁸

Sobre la fuerza vinculante de la definición que contiene la norma tributaria alemana para la aplicación de la figura, señalan algunos autores:

“La opinión mayoritaria, por otro lado, todavía parecer ver el artículo 42 de la ordenanza tributaria como instrumento magnifico que es necesario para no tener en cuenta el comportamiento abusivo que de otro modo tenía que ser aceptado por la administración y los tribunales.”³⁹

En la cita textual que realiza Jesús López, señala lo siguiente “en la traducción del tratadista Carlos Palao Taboada, editada por el instituto de Estudios Fiscales en 1980, el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, dice: Abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el

³⁷ Wahn, 2011: 53

³⁸ Schuster, 2001: 191

³⁹ Freedman, 2008: 48

Derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.”⁴⁰

Como se aprecia, la estructura de la norma es una estructura de prohibición, sanción. La norma prohíbe una conducta: la elusión de las normas fiscales por medio de abuso del derecho a la libertad de configuración negocial. Si esto ocurre, el ordenamiento prevé una consecuencia: para efectos fiscales, se tendrá que la conducta realizada corresponde con la forma jurídica que mejor refleje la finalidad económica real. Sin perjuicio de comentarios adicionales, es curioso que la cláusula antiabuso se configure como una prohibición expresa, pues como se verá, la mayoría de países incluye una definición de abuso y señala unas consecuencias.

Esta clase de configuración implica dos grandes cuestiones: i) ¿Qué es el abuso? Y segundo ii) ¿Cómo se define la forma jurídica que mejor refleja la realidad económica?

La primera pregunta se plantea porque, en última instancia será la administración fiscal y el juez quienes determinen que la conducta es abusiva. Pero en virtud del principio de legalidad, la administración fiscal deberá contar con parámetro de ley para determinar qué circunstancias conllevan el germen de abuso de las formas jurídicas, sin perjuicio de la inseguridad jurídica que conlleva todo el concepto jurídico indeterminado. Entonces, aunque se ha reducido la brecha para determinar si una conducta es economía de opción o elusión fiscal ilícita a partir del

⁴⁰ López, 2003: 45

concepto de abuso, este concepto es esencialmente indeterminado, por lo cual, se mantiene un amplio espectro de incertidumbre sobre su aplicación al caso concreto.

Por otra parte, si se concluye que existe abuso en el ejercicio del derecho de configuración negocial, no son claras las herramientas que podría utilizar el funcionario administrativo o el juez para aplicar la consecuencia jurídica prevista para el infractor. Si ésta es la reconfiguración a la forma jurídica adecuada a la realidad económica, cuáles serían los parámetros del funcionario para decidir.

“Uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es el de haberse valido el contribuyente de negocios insólitos o inadecuados a los fines que normalmente se destinan dichos negocios. Esto generó la natural duda al momento de definir ¿Qué es una operación normal? Y más aún, la interrogante de si ¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma anormal, inusual o insólita de manera precisa y adecuada?, lo que en definitiva llevó a cuestionar la constitucionalidad del precepto.”⁴¹

Argumenta Judith Freedman “sin embargo, el requisito fundamental para que exista una construcción abusiva de acuerdo con la normatividad fiscal alemana, es su falta de “adecuación” en términos de sentido económico.”⁴²

“Según la corte, una construcción artificial destinada a producir beneficios tributarios no será considerada como abusiva si el beneficio fiscal derivado de la

⁴¹ Wahn, 2011: 53

⁴² Freedman, 2008: 50

construcción se ajusta al marco sistemático de la legislación fiscal en general. Solo sí y en la medida en que el diseño básico de la ley fiscal correspondiente es distorsionado por la acción de los contribuyentes, es la frontera entre la planificación fiscal legítima y la evasión fiscal ilegítima.”⁴³

De acuerdo con la corte Federal Alemana, para la configuración de abuso es determinante que el fin de la actuación sea la obtención de una ventaja fiscal; es decir, que un tercero, puesto en las mismas circunstancias, habría escogido la forma jurídica del presunto infractor únicamente por razón del provecho que le significaría.

Esto implica que, según la doctrina alemana, preponderante la intención del sujeto para la configuración del abuso: sin intención no hay abuso porque no se persigue, al menos conscientemente, el beneficio fiscal.

Sin embargo, la doctrina alemana no se refiere puntualmente al dolo o elemento volitivo. Limitada por la imposibilidad de efectivamente conocer la voluntad del sujeto infractor y es por ello que la doctrina se remite a un tercero referencial: el buen hombre de negocios. De manera que, en la práctica, el juzgador acudirá a imaginarse qué conducta habría tenido un buen hombre de negocios, para examinar si la conducta ejecutada por el presunto infractor desde la perspectiva de un tercero, tendría un propósito diferente de la elusión de un impuesto. Esta configuración sugiere que el contribuyente puede desvirtuar, en el caso concreto, que su actuación obedeció a un fin legítimo, y no simplemente a la persecución de un beneficio fiscal.

⁴³ Wolfgang, 2008: 47.

En últimas, el contribuyente podrá demostrar que su conducta obedecía a otro fin, admisible y similar a la que perseguiría un buen hombre de negocios.

“La aplicación de la cláusula antiabuso por parte de la autoridad tributaria alemana no está sujeta exclusivamente a la discrecionalidad que tenga el funcionario competente a la hora de revisar una operación que en un principio refleje características de abuso. Así, como el propósito de reducir el elemento subjetivo en la aplicación de sanciones, en el parágrafo 2 del artículo 10 de la Reichsabgabenordnung se establecen tres requisitos para que se configure el abuso de las posibilidades de configuración jurídica: 1) que se trate de actos o negocios jurídicos insólitos; 2) que las partes obtengan un resultado económico semejante al que obtendría de no haber abusado de las formas jurídicas; 3) Que las desventajas jurídicas sean las mínimas al abusar de la forma.”⁴⁴

“En relación con el método de interpretación económica y el examen económico de los supuestos de hecho para definir la existencia de una conducta abusiva, han sido numerosos los debates y las posiciones sobre su aplicación. Sin embargo, a la fecha no existe certeza sobre los criterios que definen su aplicación. La inseguridad comienza porque, aún hasta nuestros días, no se han podido clarificar con suficiente precisión si el supuesto de hecho de fraude a la Ley o de abuso a las formas jurídicas es un caso de aplicación del método de examen económico o no. Desde entonces, durante un lapso muy largo, hasta mediados de los años ochenta del siglo pasado algunas veces se aplico y otras no.”⁴⁵

⁴⁴ Cahn-Speyer, 2004: 70

⁴⁵ Idem: 71

A pesar de las dudas que persisten en torno a la aplicación de un método de interpretación económica, vale la pena señalar brevemente algunas discusiones doctrinarias sobre la materia. “El significado económico, como método de interpretación de la Ley, con el transcurrir del tiempo ha tenido varias crisis que lo han relativizado. Se ha movido como un péndulo porque, en unas épocas ha brillado y evolucionado, y en otras ha sufrido retrocesos. Poco a poco se fue configurando como un método para la caracterización de la realidad jurídica del negocio adoptado a través de la valoración de los hechos.”⁴⁶

De esta manera, el análisis económico del derecho en un sistema se convierte en una herramienta útil para la crítica al formalismo hermenéutico del positivismo, en cuanto permite revelar aquellos mecanismos institucionales ocultos del sistema de creación normativa. “Este tipo de análisis es útil para la Hacienda Pública, por cuanto permite realizar una interpretación teleológica considerando los objetivos económicos de la norma, con el fin de determinar los efectos que ésta produce sobre la “asignación de recursos, en la redistribución de la renta para fines económicos y sociales, y en la estabilidad y en el desarrollo económico.”⁴⁷ Sobre estas bases, el intérprete debe buscar “reconstruir este procedimiento de valoración e identificar los efectos buscados y los fines pretendidos, como condición indispensable para garantizar que sean alcanzados.”⁴⁸

En relación con el método de examen económico en la caracterización de los supuestos de hecho, es decir de las conductas realizadas, de acuerdo con Cahn-

⁴⁶ Idem: 72

⁴⁷ Amatucci, 2008: 350

⁴⁸ Idem

Speyer, también han existido diversas discusiones y teorías en la doctrina alemana. En ese sentido la discusión ha generado importantes dificultades teóricas y prácticas, porque modifica conceptos de la doctrina jurídica general. “La calificación y la interpretación no deben ser confundidos, aunque de hecho en la jurisprudencia alemana ha sucedido en muchas ocasiones. Se encuentra mutuamente en correlación, pero no son lo mismo.”⁴⁹

De tal manera, que por considerar de vital importancia y trascendental para el trabajo de investigación, resulta sustancial parafrasear la explicación que el Doctor Cahn-Speyer hace en relación con el método de valoración económica en concreto, el cual, según indica, se realiza en dos etapas. “La primera de ellas, la interpretación del hecho imponible en su forma económica; y la segunda, en la calificación del supuesto de hecho en función de la interpretación del hecho imponible legal en su manifestación económica. Con ello se averigua si la forma jurídica exterior coincide con el contenido del hecho imponible legal.”⁵⁰

En ese orden de ideas “si la forma y el contenido del supuesto de hecho coinciden, no hay problema. (...) Si no coinciden la forma y el contenido del supuesto de hecho, entonces debe distinguirse:

- Si, con independencia de su contenido, la estructura jurídica adoptada no es apropiada al negocio jurídico típico regulado en el hecho imponible, se infiere que es, determinante el contenido y no la forma de manifestación exterior.

Demostrado esto, puede procederse a la liquidación del tributo con base en

⁴⁹ Cahn-Speyer, 2004: 194

⁵⁰ Idem: 152

los efectos económicos que se desprenden del hecho imponible del negocio típico inaplicado.

- Si el contenido del supuesto de hecho exterior no es coincidente con el supuesto de hecho económico que se extrae del hecho imponible, aunque la estructura adoptada sí lo sea (correcta caracterización), entonces es igualmente determinante el contenido. En consecuencia, queda evidenciado que no se ha cumplido con el hecho imponible legal.”⁵¹

En síntesis, la doctrina alemana se inclina por revisar la conducta a la luz de su razonabilidad económica, desde la perspectiva de un tercero independiente, para determinar si el presunto infractor persiguió un fin diferente del menoscabo tributario. Únicamente cuando la conclusión sea que un tercero solo habría ejecutado tal conducta para un alivio a su carga tributaria, los actos utilizados para tal efecto podrían considerarse como abusivos, toda vez que el infractor obró con la intención de defraudar el fisco. Esta determinación se condiciona al cumplimiento de un procedimiento de verificación de la correspondencia de la forma jurídica no se compadece de la realidad económica, se trasladará la carga probatoria en cabeza del contribuyente, para que demuestre las razones de tal correspondencia. Si no lo logra, se concluirá la existencia de abuso tributario.

3.4 Francia.

Ahora es momento de apreciar como Francia implementó, la cláusula antielusiva por ello “el artículo del Livre des Procédures Fiscales (Libro de

⁵¹ Idem: 74

procedimientos fiscales) incluye una cláusula antiabuso, o como algunos la definen, una cláusula para luchar contra el fraude fiscal, identificándolo con aquellos supuestos en los que existe un negocio ficticio o simulado cuyo único propósito es obtener un beneficio fiscal. Este precepto permite dejar a un lado la construcción jurídica que impide la aplicación de la ley, cuya finalidad se desconoce por la estructura artificial.”⁵²

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso primero:

“No podrán se opuestos a la administración de los impuestos los actos que se disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención, y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto para aplicar la desestimación de éstos, la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como abuso de derecho.”⁵³

Este concepto, abuso de derecho trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. “No fue sino hasta 1981, que el consejo de estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos

⁵² Beltrame, 2004: 263

⁵³ Deboysy, 2012: 112

elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.”⁵⁴

Se advierte que, en Francia, la evolución materia de cláusula antiabuso fue bastante particular, en cuanto inicio a partir de la institución civil de la simulación. En ese sentido, el derecho privado francés, no prohíbe la simulación, en tanto que, señala que primará la voluntad de las partes sobre la literalidad de las palabras.

La simulación implica que el negocio externo será oponible a terceros siempre que éstos no resulten perjudicados por el negocio real subyacente. En otras palabras, la simulación no será oponible cuando el tercero resulte afectado por el acto ficticio. En ese campo la administración se asimila a un tercero cuyo derecho se menoscaba con ocasión de la distorsión concertada entre las partes del contrato.

Es por ello que la administración, al igual que cualquier particular que resulte perjudicado y siempre que haya actuado de buena fe, pueda oponerse al acto simulado, y reclamar la prevalencia del acto real que han querido celebrar las partes.

Sin embargo, la simulación no fue suficientemente amplia para marcar pautas conceptuales sobre la elusión lícita. Muchas conductas que sustancialmente erosionan la base gravable o el recaudo impositivo, no calificarían como simulación. Esto se debe a que muchas veces las manifestaciones de voluntad emanadas por las partes reflejan su verdadera voluntad, pero no responden a un fin diferente de la evitación de un hecho generador. Por ejemplo, en el caso de las ventas indirectas, (aquellas en las cuales, para vender un activo localizado en un Estado determinado,

⁵⁴ Wahn, 2011: 63

se vende también la sociedad holding extranjera que posee el activo), el vendedor está interesado en adquirir la matriz extranjera porque posee un activo en un país diferente a aquel en cuyo territorio se encuentra el primer activo mencionado, que, aunque no es estratégico, sí resulta atractivo en razón de sus posesiones subyacentes. En este caso, el comprador probablemente si está interesado en adquirir el activo extranjero, porque su estructura le facilita la inversión de capitales en otros países.

En este caso, aunque el negocio no es simulado (la realidad contractual corresponde a la realidad comercial), uno de sus principales propósitos fue no causar un impuesto en un determinado Estado. A todas luces, la conducta podría calificarse como abusiva, en cuanto su fin principal es reducir el impacto tributario de una operación que de otra manera habría estado gravada. Sin embargo, no es atacable por la vía de la simulación, en cuanto no hay ocultamiento de la realidad comercial.

En ese contexto, Francia adaptó la figura del abuso del derecho, como mecanismo, más amplio en su alcance, por medio del cual cuestionar las operaciones que carezcan de sustancia de negocios, pero que no encuadran dentro del concepto de simulación.

Ahora bien, de lo aquí expuesto se puede apreciar que la cláusula antielusiva es un fenómeno mundial, por ello, distintos países como los que fueron expuestos han tomado medidas al respecto y con una antigüedad mayor que la que ahora nos ocupa, pudiendo apreciar como España crea distintas figuras para poder encuadrar

las figuras elusivas en distintos supuestos para no caer en arbitrariedades y en una discrecionalidad autoritaria, por otro lado, podemos apreciar a Alemania quien a título personal de quien desarrolla la presente investigación es el país con la figura antielusiva más acertada, ello en atención a que no es la propia autoridad quien define tajantemente dicho fenómeno sino que utilizan la figura de un tercero ajeno, con plenos conocimientos en la operatividad comercial para con ello poder concluir si efectivamente los fines que buscaban los sujetos eran, elusivos o no y por último y no menos importante tenemos el ejemplo de Francia quien incurrió en temas relativos a cláusulas antielusivas encuadrando las conductas en los abusos del derecho y simulación con particularidades muy peculiares.

Fue importante, necesario e idóneo conocer un parámetro objetivo de comparación en el Derecho comparado sobre el tema central de la investigación, pues del estudio de tres países más “sofisticados” al emplear las cláusulas antielusivas podemos tomar en consideración distintos elementos de suma importancia, para el cierre de la presente investigación que sin duda alguna abonaran a los elementos propuestos para México.

CAPÍTULO IV. NATURALEZA, CONCEPTUALIZACIÓN Y ALCANCES DE LA
CLÁUSULA ANTIELUSIVA EN MÉXICO UBICADA EN EL ARTÍCULO 5-A DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1 Naturaleza de la cláusula antielusiva en México.

Ahora bien, llegado este momento, es cuando se tiene la oportunidad de desentrañar el contenido normativo del alcance jurídico de lo que se conoce como la cláusula antielusiva en México o norma general antielusiva, veamos qué tipo de norma resulta ser, si resulta ser una norma adjetiva o una norma sustantiva y saber si además resulta ser una ficción o una presunción como tal, por ello es pertinente conceptualizar a que se refiere cada aspecto.

4.1.1 Norma sustantivas y adjetivas.

La norma sustantiva, en palabras de Toris Arias, afirma en un primer momento que “al derecho sustantivo se le considera como un conjunto de normas que establecen derechos y obligaciones, facultades y deberes para las partes y que prevén, normalmente sanciones que un momento dado se aplican para aquéllas cuando las violan (...) la norma sustantiva contempla los derechos y obligaciones del sujeto.”⁵⁵

Por otra parte, y de lado contrario, tenemos a las normas adjetivas por ello el Dr. Bettinger señala que, “la norma adjetiva se considera como aquella que se refiere al procedimiento que deben seguir las disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio del derecho y el cumplimiento de las obligaciones establecidas en las normas sustantivas que resultan aplicables a las partes que se involucran en diversas relaciones jurídicas. Las normas de procedimiento, por lo tanto, configuran reglas de actuación, que determinan un acto o una serie de

⁵⁵ Toris, 2000: 4

operaciones y trámites que deben observarse por los sujetos para lograr la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación.”⁵⁶

Las definiciones que preceden tienen plena concordancia con la siguiente tesis.

Época: Novena Época

Registro: 183780

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVIII, Julio de 2003

Materia(s): Común

Tesis: I.3o.C.63 K

Página: 1159

NORMAS JURÍDICAS. SU UBICACIÓN LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL. De acuerdo a la función que desempeñan las normas jurídicas pueden clasificarse en sustantivas o adjetivas, y si bien lo ordinario es que se encuentren establecidas en ordenamientos que correspondan a su función, esto es, que las que regulen el fondo de las situaciones jurídicas se comprendan en códigos sustantivos y las que determinen los medios y procedimientos para deducir los derechos se alberguen en ordenamientos procesales; por razones de técnica, imprecisiones y necesidades legislativas, es frecuente encontrar dentro de los códigos procesales normas sustanciales o materiales y en los códigos sustantivos normas procesales, adjetivas o de actuación. Por consiguiente, para determinar el carácter sustantivo o adjetivo de una norma debe atenderse a la función que desempeñe, prescindiendo de su inclusión en determinada codificación, dado que la naturaleza de la norma no depende del ordenamiento en que esté prevista, sino de la función que cumpla, es decir, la ubicación legislativa de la norma no es la que determina su naturaleza sustantiva o adjetiva, ni un criterio científico para identificar la

⁵⁶ Herbet, 2019: 53

norma procesal frente a la norma sustantiva. De manera que si la norma tiene una función instrumental continuará siendo procesal, aunque se le incluya en un código de fondo y, consecuentemente, si regula el fondo de una situación jurídica conservará su naturaleza sustantiva a pesar de estar inmersa en una legislación adjetiva.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1543/2003. 20 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Ahora bien de las definiciones transcritas por los autores citados, como la tesis aislada que precede, es viable concluir que una norma sustantiva será aquella norma que irroque derechos frente a una situación jurídica o dicho de otra manera es aquella que regula el fondo de una situación jurídica en particular, se tendrá que dicha norma corresponderá a la clasificación de las normas sustantivas, en cambio y por el otro lado se tiene que cuando una norma marque e instrumente un procedimiento o faces instrumentales será una norma adjetiva, y en ese entendido, el camino que ilustra la tesis que precede es que dicha particularidad de la norma se podrá desprender aunque su contenido emane de ordenamientos cuya naturaleza es regular cuestiones sustantivas o adjetivas; es decir, se deberá atender a su contenido precisamente por la particularidad de lo que expresa dicha norma.

La precisión que antecede, resultaba vital para la presente investigación pues el Código Fiscal de la Federación es un cuerpo normativo, de índole meramente fiscal, regulando situaciones jurídicas, de hecho y derecho en este ámbito, donde en dicha compilación normativa se pueden desprender los dos tipos de normas, tanto adjetivas como sustantivas.

Ahora bien, tomando en consideración y como valido el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, así como las fuentes doctrinales al asumir que en las normas adjetivas se determinan los medios y procedimientos para deducir los derechos se alberguen en ordenamientos procesales. En ese entendido, nace la siguiente interrogante sobre la cláusula antielusiva en México, ¿es norma adjetiva o norma sustantiva?

La respuesta es que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, que contiene la cláusula antielusiva en México resulta ser una norma adjetiva, esto es así debido a que la misma regula primero, lo que se deberá considerar cuando un acto jurídico carece de razón de negocios, así mismo establece toda una etapa procedimental, para regular los por menores de la aplicación con deficiencias en la vulneración a garantías individuales, sin embargo la descripción normativa da el enfoque de ser una norma adjetiva, precisamente por regular esa etapa instrumental.

En ese entendido, y sobre punto medular, resultaba importante establecer dicho artículo en una categoría de dicha norma, pues la peculiaridad yace precisamente en cuanto a su aplicación, que como bien todos los juristas conocen el axioma constreñido en la constitución que manifiesta en esencia que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona, lo que se conoce como el principio de irretroactividad de la ley, sobre el particular señala Sánchez Vega “el principio de no retroactividad de la leyes fiscales, este principio proporciona seguridad o certeza jurídica. Se encuentra tutelado por el artículo 14 de nuestra Constitución Federal el cual ordena: “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en

perjuicio de persona alguna”, esta disposición constitucional tiene por objeto proteger a los gobernados de una ley con vigencia posterior a un acto o hecho jurídico realizado o producido con anterioridad, a los cuales se les aplica la ley que estaba vigente en el momento de causación de la contribución o al nacimiento de la obligación fiscal. A contrario sensu, podemos entender que, si le beneficia al gobernado, si podrá aplicarse retroactivamente.”⁵⁷

Sin embargo, dicho principio contiene una excepción y dicha excepción serán precisamente las normas adjetivas o procedimentales o normas de procedimiento, que en esencia son sinónimos todas.

Ahora bien, es importante, conocer el tópico en particular porque si bien dicho artículo entro en vigor el 01 de enero de 2020, este puede ser aplicado a años anteriores, claro, siempre y cuando no hayan caducado las facultades de la autoridad fiscal, y algunos lectores pudieran considerar que dicha aplicación contraviene el principio de irretroactividad de la ley pues está aplicando dicha norma en perjuicio del contribuyente, sin embargo, esto no resulta ser así. Se explica.

En primer término y, por una parte, es de señalarse que en el caso concreto no se estaría ante la presencia de la aplicación retroactiva en perjuicio de algún contribuyente, debido a que de conformidad a lo normado por los artículos 5 y 6, párrafos primero y segundo, del Código Fiscal de la Federación, textualmente establecen lo siguiente;

⁵⁷ Sánchez, 2018: 63

Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas a las que se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones fiscales de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

De los artículos previamente transcritos, se desprende precisamente, como es que será la aplicación de las normas y se estipula también que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, y nace lo que se le conoce como la autodeterminación de las contribución en relación conforme se crearon precisamente dichas situaciones jurídicas o de hecho, sin embargo, el que esto resulte ser así, no significa que ello sea correcto, pues la autoridad fiscal deja a salvo sus facultades de comprobación precisamente para corroborar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales, así como la validación de esas situaciones jurídicas o de hecho.

En efecto, como se manifestó con anterioridad el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, es una norma de procedimiento, ya que en él no se establecen cargas a los particulares, no se señalan excepciones a las mismas, ni tampoco se fijan infracciones y sanciones, al no referirse al sujeto, objeto, base, tasa

o tarifa; sino que dicho precepto únicamente establece que una operación no contiene una razón de negocios cuando se configuren dos supuestos, que en esencia son cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor que el beneficio fiscal o que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y que el efecto fiscal de los mismos fuese menos gravoso, por ello, aun cuando el numeral citado entre en vigor con posterioridad de la generación del hecho imponible el mismo podrá ser aplicado.

Al respecto, resulta ser sustento, la tesis de jurisprudencia, cuyos datos de localización, rubro y texto, son los siguientes:

Época: Novena Época

Registro: 198940

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo V, Abril de 1997

Materia(s): Civil

Tesis: I.8o.C. J/1

Página: 178

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS PROCESALES. *Para que una ley se considere retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, lo que no sucede con las normas procesales. En efecto, se entienden como normas procesales aquellas que instrumentan el procedimiento; son las que establecen las atribuciones, términos y los medios de defensa con que cuentan las partes para que con la intervención del Juez competente, obtengan la sanción judicial de sus propios derechos, esos derechos nacen del*

procedimiento mismo, se agotan en cada etapa procesal en que se van originando y se rigen por la norma vigente que los regula; por lo tanto, si antes de que se actualice una etapa del procedimiento, el legislador modifica la tramitación de ésta, suprime un recurso, amplía un término o modifica lo relativo a la valoración de las pruebas, no puede hablarse de aplicación retroactiva de la ley, pues no se priva, con la nueva ley, de alguna facultad con la que ya se contaba, por lo que debe aplicarse esta última.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 503/94. Miguel Angel Tronco Quevedo. 29 de septiembre de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretaria: Edith Alarcón Meixueiro.

Amparo directo 800/96. Alejandro Barrenechea Meza y Rosa María Matence Espinosa de Barrenechea. 29 de noviembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretario: Francisco Javier Rebolledo Peña.

Amparo directo 822/96. Antonio Cuadros Olvera. 5 de diciembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Caballero Cárdenas. Secretario: Jesús Jiménez Delgado.

Amparo directo 52/97. Juan Miguel Rivera Piña. 18 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretaria: Edith Alarcón Meixueiro.

Amparo directo 63/97. Leobardo Gutiérrez Gómez y Araceli Torres González. 24 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: María del Carmen Sánchez Hidalgo. Secretario: Francisco Javier Rebolledo Peña.

Por otra parte y adicionalmente, el procedimiento regulado dentro del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no contraviene el principio jurídico de irretroactividad de la Ley, en virtud de que dicho precepto regula como tal un procedimiento para considerar que una operación per se no cuenta con razón de negocios y así frenar la elusión fiscal, en ese orden de ideas, el efecto del procedimiento establecido en el precepto señalado, solo permite a la autoridad fiscal detectar la razón de negocios dentro de los actos jurídicos y verificar que

efectivamente es real la operación y no fue un montaje a efectos de aminorar su base gravable, pues como bien se sabe la disminución de la base gravable a través de montajes es un fenómeno mundial, en ello coincide el autor Hernández y Olmedo cuando menciona: "...la erosión de la base gravable de una economía se atribuye en gran medida a la posibilidad de reubicación de las utilidades de los grupos empresariales transnacionales, por lo que este fenómeno mundial se ha ido expandiendo al grado de que sus consecuencias ya se reflejan en las economías de los países. El hecho que existan posibilidades de aminorar los costos de producción, distribución, comercialización, etc., abre la puerta a que los productos cada vez más bajen sus costos, trayendo como resultado que esa base que se grava disminuya; por tanto, menor es el cobro de los impuestos que ello trae aparejado"⁵⁸ Sin que ello signifique que se le atribuyen mayores cargas que las que la ley por si misma establece, inclusive robustece el planteamiento lo que se manifestó con anterioridad, que las mismas autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación pueden verificar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Robustece por analogía la jurisprudencia que se reproducirá en líneas posteriores, por ello previo a manifestar la jurisprudencia en palabras de Sergio Esquerra manifiesta que la interpretación analógica es "la técnica que emplea la similitud en los hechos para justificar la aplicación de la hipótesis normativa"⁵⁹

⁵⁸ Hernández y Olmedo, 2020: 2

⁵⁹ Esquerra, 2019: 59

De tal forma que los datos de localización, rubro y texto, de la jurisprudencia en comento son los siguientes:

Época: Décima Época

Registro: 2010275

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.)

Página: 1740

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. *El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el*

comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 302/2015. Corporativo Miler en R.H., S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Adrián González Utusástegui, Maura Angélica Sanabria Martínez y Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Así como la diversa;

Época: Décima Época

Registro: 2020068

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 67, Junio de 2019, Tomo III

Materia(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 78/2019 (10a.)

Página: 2186

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este*

procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Contradicción de tesis 405/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Trigésimo Circuito, y Primero y Tercero, ambos en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 24 de abril de 2019. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Disidente: Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Ron Snipeliski Nischli.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, al resolver la revisión fiscal 3/2017, y el diverso sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 6/2018.

Tesis de jurisprudencia 78/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de mayo de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de junio de 2019 a las 10:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de junio de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Robustece también por analogía la siguiente tesis del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

VIII-J-SS-118

COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- *En la tesis 1a. CLXXX/2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que, a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.*

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/38/2019)

PRECEDENTES:

VIII-P-SS-222

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1560/16-25-01-5-ST/3503/17-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de enero de 2018, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 25 de abril de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 22. Mayo 2018 p. 36

VIII-P-SS-270

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4827/16-08-01-1/1155/18-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 26 de septiembre de 2018, por unanimidad de 10 de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Lizbeth Dennise Ramírez Valverde.

(Tesis aprobada en sesión de 26 de septiembre de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 253

VIII-P-SS-362

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 18123/16-17-07-2/2135/17-PL-06-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 19 de junio de 2019, por mayoría de 8 de votos a favor y 2 votos con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretario: Lic. Galdino Orozco Parejas.

(Tesis aprobada en sesión de 19 de junio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 36. Julio 2019. p. 112

Así lo acordó el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del día veintiocho de agosto de dos mil diecinueve, ordenándose su publicación en la Revista de este Órgano Jurisdiccional.- Firman el Magistrado Carlos Chaurand

Arzate, Presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y el Licenciado Tomás Enrique Sánchez Silva, Secretario General de Acuerdos, quien da fe

4.1.2. La cláusula antielusiva en México, ¿Presunción o ficción jurídica?

Ahora bien, previo a definir si resulta ser la cláusula antielusiva en México una ficción jurídica o una presunción, es necesario atender al significado de cada elemento en particular, por ello, señala Covarrubias que “la palabra ficción proviene del término latino ficticius o fictitius que significan fingido, imaginario, simulado, falso; fictitius es participio del pasivo fingere que quiere decir formar, hacer, fabricar, fingir o simular; también la terminación itius o icius significa de, condición, cualidad, calidad. Luego entonces, derivado de sus propias raíces latinas, la ficción significa fingir, crear, imaginar o simular algo falso, en otras palabras, crear algo inexistente en la realidad. (...) la ficción como una técnica jurídica, en la que se aplican a un supuesto no contemplado en la ley, las disposiciones relativas previstas para un supuesto no contemplado en la ley, las disposiciones relativas previstas para un supuesto diferente, de manera temporal y subsidiaria mientras se elabora la normas que regule la situación que no estaba prevista”⁶⁰

En ese entendido y por otro lado se tiene la interpretación del Primer Tribunal Colegiado de Circuito, quien en la tesis aislada cuyos datos de localización, rubro y texto son los siguientes;

Época: Décima Época

Registro: 2020331

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

⁶⁰ Covarrubias, 2015: 89

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 69, Agosto de 2019, Tomo IV

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.168 A (10a.)

Página: 4545

FICCION 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. En este sentido, de conformidad con la tesis aislada 1a. L/2012 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "RENTA. DIFERENCIAS ENTRE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN O DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES UTILIZADAS PARA TAL FIN.", la construcción jurídica de una norma de valoración (a través de una ficción) se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto. Por tanto, 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.*

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 25/2019. Arcelormittal México, S.A. de C.V. 13 de junio de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Arturo Medel García. Secretario: Elías Elías Brown Guerrero.

Nota: La tesis aislada 1a. L/2012 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VI, Tomo 1, marzo de 2012, página 285.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de agosto de 2019 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

En suma del sustento doctrinal y la interpretación de la tesis que precede, se desprende que las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa, es decir, crean realidades, en el sentido de hacer entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que le correspondería legalmente, es decir, descontextualiza una figura jurídica para asumir que se trata de una diversa, claro ejemplo de una ficción legal lo encontramos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 140. (...)

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos los siguientes:

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes:

(...)

De lo previamente transcrito, se aprecia como el legislador, equipara un préstamo, que atendiendo a la génesis del préstamo por si solo se puede apreciar que estamos en presencia de un contrato de mutuo, sin embargo, el legislador haciendo uso de las ficciones legales para evitar la elusión fiscal desnaturalizo la figura jurídica del contrato de mutuo para darle el tratamiento de un dividendo o utilidad distribuido.

Por lo que ve al caso de las presunciones, al igual que las ficciones, es necesario definir las para poder conocer su conceptualización por la doctrina por ello Raymundo Gama Leyva señala que “la doctrina sostiene que las presunciones son razonamientos del legislador o del juez en los que se parte de un hecho conocido para determinar la existencia de un hecho desconocido. Este razonamiento se basa en un enlace entre el hecho conocido y el hecho desconocido que los juristas asocian con la noción de máximas de la experiencia.”⁶¹

Ahora dentro de los diferentes tipos de presunciones se encuentra la presunción iuris tantum, que resulta ser la que en particular interesa por lo cual nos define nuevamente Raymundo lo que son las presunciones iuris tantum y señala “iuris tantum presunciones las cuales son las que admiten prueba en contrario”⁶²

Robustece el análisis lo sustentado por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito, quien en la tesis aislada cuyos datos de localización, rubro y texto son los siguientes;

Época: Décima Época

Registro: 2019734

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 65, Abril de 2019, Tomo III

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.160 A (10a.)

Página: 2096

⁶¹ Gama, 2019: 55

⁶² Idem, 52

PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO. *Las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.*

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 153/2018. Administradora de lo Contencioso "4" de la Administración Central de lo Contencioso de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 10 de enero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: José Arturo Ramírez Becerra.

Esta tesis se publicó el viernes 26 de abril de 2019 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Sobre el particular, se puede apreciar que el legislador al crear la cláusula antielusiva o antiabuso contenida en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, parte de una premisa falsa a saber, esto es, la exposición de motivos que da origen al artículo 5-A de Código Fiscal de la Federación, tomada del sitio

oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁶³. Señala textualmente lo siguiente.

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

Se afirma que parte de una premisa falsa a saber, pues cataloga y considera que la cláusula antiabuso de México, es una ficción, esto es, la redacción considera que esta famosa cláusula antiabuso contenida en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación es una ficción legal, cuando en realidad lo que contiene el artículo en comento resulta ser una presunción iuris tantum inclusive se puede corroborar lo manifestado de una lectura al artículo cuando de este se desprende la afirmación siguiente “se presumirá que ...” y adicional a ello da la oportunidad probar en contra de dicha presunción en la última acta parcial, oficio de observaciones o en la resolución provisional, y acreditar ante la autoridad fiscalizadora que el acto cuestionado por la autoridad fiscal, si cuenta con una plena razón de negocios.

La distinción empleada, como tal no genera algún perjuicio o beneficio per se, sino que es de vital importancia tener en consideración las diferencias

⁶³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (en línea), México, (citado 01-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:
https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf
(p.113-123)

conceptuales jurídicas, para evitar confusiones conceptuales y divergentes al momento de distinguir una ficción jurídica de una presunción, que como tal se insiste dicha distinción no puede acarrear perjuicio alguno en razón de que esta distinción y aberración legislativa no repercute ni incide de manera sustancial o formal en la aplicación de dicha cláusula antielusiva, pues define los parámetros de amplitud y aplicación de la presunción, pues como bien se pudo apreciar si la cláusula antielusiva en México fuese una ficción jurídica el justiciable no tendría oportunidad de probar en contra de ella.

4.2 Elementos que componen la cláusula antielusiva en México.

Los elementos que componen esta cláusula antielusiva y que encierra a la expresión razón de negocios que da origen a toda la investigación que se encuentra desarrollando, son los siguientes;

1. Como primer elemento se tendrá la descripción normativa que pudiera considerarse como su preámbulo, esto es, que los actos jurídicos que carecen de razón de negocios y generan un beneficio fiscal directo o indirecto, la norma estipula que considerará a los mismos con los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado.
2. El segundo elemento yace en la aplicación de esta cláusula antielusiva en el sentido que la norma alude a que esta se efectuará únicamente y como requisito sine qua non, en facultades de comprobación.
3. Como tercer elemento se tendrá la forma en que se llevará a cabo la solicitud de aplicación de la cláusula antielusiva en México.

4. Como cuarto elemento se tendrán a los supuestos de presunción que son los siguientes;
 - Que no existe una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.
 - Cuando una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pueda alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.
5. Como quinto elemento se tiene a la explicación y el acaparamiento de la mayoría de las hipótesis y posibilidades tanto fácticas como normativas de aquello a lo que se le considerará un beneficio fiscal.
6. Como sexto elemento se tendrá una breve, somera y ambigua descripción de lo que se considerará el beneficio económico razonablemente esperado y la forma en cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado.
7. Por último ,elemento se tendrá la acotación que define la cláusula antielusiva al señalar que la expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado y la acotación por así referirlo más importante será que el beneficio fiscal determinado a través de la cláusula antielusiva no se generara consecuencias en materia penal.

Lo hasta aquí expuesto es un resumen analítico de los elementos que se desprenden del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación que contiene la cláusula antielusiva expresando los elementos sustanciales de dicho artículo, pues los que se han expuesto, darán la pauta a los elementos que se propone.

4.3 Elementos propuestos.

Como elementos propuestos se tendrán los siguientes;

1. Definir y calcular el beneficio económico razonablemente esperado desde el punto de vista del contribuyente en cuanto a su operatividad económica, así como establecer un parámetro temporal al beneficio económico razonablemente esperado en atención a la operatividad comercial del contribuyente es decir si será inmediato, diferido en el tiempo o a plazo.
2. La norma deberá atender a la conducta realizada por el contribuyente y que refleje la finalidad económica y que accidentalmente incide en un aspecto fiscal, no como resulta ser en la actualidad que es diverso, se centra la atención en el impacto fiscal y no en la finalidad económica.
3. Tomar en consideración la libertad comercial en relación a la figura jurídica empleada por el contribuyente, para ser este el punto de partida en que un juez o la propia autoridad determine un abuso a la figura jurídica.
4. Contar con un parámetro de ley a la que determine las circunstancias que conllevaron al abuso en la forma jurídica.

5. Establecer la figura de un tercero referencial como en Alemania, es decir la figura del buen hombre de negocios en cada rama específica y en atención a la actividad cuestionada, para que se defina, si el buen hombre de negocios, habría escogido la forma jurídica empleada y cuestionada y saber si su propósito es meramente económico o la de eludir un impuesto.
6. Contar con un acto administrativo, el cual se notifique de manera directa al contribuyente y ver a detalle la solicitud de aplicación del artículo, es decir los motivos y fundamentos que llevaron a la autoridad a solicitar la aplicación de dicho artículo y poder contar con un espacio probatorio con el mismo comité y así como la oportunidad de impugnar dicha determinación ante un órgano jurisdiccional.

4.4. Razones de los elementos propuestos:

Es necesario definir y calcular desde el punto de vista del contribuyente, esto en atención a su actividad económica, y si resulta ser la más apta para su aplicación pues solo el, en atención a sus expectativas económicas la autoridad pueda definir si es correcto o no. Pues la manera de procedencia de aplicación de la norma es la existencia del beneficio económico razonablemente esperado porque si este no existe tendrá que recharacterizar el acto jurídico en un universo de posibilidades. Pues por eso se requiere el establecimiento de un dique temporal para las operaciones comerciales del contribuyente, pues precisamente este se puede presentar en tres momentos que son; de manera inmediata, de manera diferida y proyectada a futuro, pues se deben de tener en consideración el universo de

factores externos que pueden incidir en ese beneficio económico razonablemente esperado.

Por ello debe quedar en manos del contribuyente la definición del mismo pues la autoridad fiscalizadora es precisamente eso, una autoridad fiscal que, sin demeritar sus conocimientos, no cuenta con pleno conocimiento sobre la expectativa de negocios, estrategias comerciales que al final del día le darán una expectativa de ganancia y generar actos de valor, el fin último de todo ente económico ya sea que opere como persona física o una persona moral.

Como se expresó con antelación se debe atender primordialmente a eso a la libertad comercial que accidentalmente incide en una cuestión fiscal pues no en todos los casos se podrá generar un beneficio económico inmediato, por ello la norma debe prestar atención y focalizarse en el acto jurídico per se y no en si este acto jurídico contuvo una razón de negocios y que incida directamente en el beneficio fiscal, pues este puede que se dé o no, de tal manera que se deber atender a esa libertad comercial de todo ente jurídico.

Por lo tanto, si el artículo en análisis establece como condicionante para la “recharacterización” del acto jurídico, la inexistencia del beneficio económico razonablemente esperado, se acredita entonces la importancia de saber la libertad configuración comercial de cada contribuyente en particular.

Por otra parte y por lo que ve a la definición en cuanto a la amplitud y aplicación del abuso a la figura jurídica, se deben exponer motivos precisamente en su abuso y no si en el mismo no contiene una razón de negocios, pues la norma

como esta descontextualiza como tal lo que es la razón de negocios que es precisamente la libertad negocial para la generación de actos de valor y no condicional ese aspecto a que se genere un beneficio fiscal pues como ya se ha abordado con anterioridad y amplitud en el presente trabajo de investigación.

Con lo anterior se deberá establecer un parámetro de ley que determine y logre una plena convicción a considerar que existió un abuso en las formas jurídicas empleadas y con eso conllevaron a la obtención de un beneficio fiscal indebido, pues como se encuentra la redacción en la actualidad resultara una tarea prácticamente imposible, porque la norma dispone que ello consiste en tomar esos actos jurídicos carentes de razón de negocios y generadores de un beneficio fiscal y darles las características, de aquellos otros actos jurídicos que se debieron haberse realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado, de tal forma que esa acción implica un universo de posibilidades entre lo que se hizo y lo que debió de haberse hecho, lo que vuelve imposible por una parte explicar el porqué de esa recharacterización y por otra el sostenerla ante cuestionamientos y controversias y sobre todo que realmente sea inexistente pues con ello se pudiera considerar como por ejemplo cuando un imputado es acusado por un delito que no cometió, dicha analogía es aplicada al artículo en comento *mutatis mutandis*.

Ahora, la propuesta a opinión de quien suscribe la presente investigación del tercero negocial y no del comité es precisamente que “el buen hombre de negocios” será este que se encuentra en esa rama económica que busca la generación de actos de valor y expectativas de ganancias y poder tener un parámetro comparativo

en si este hubiese optado por dicha forma negocial, pues como se afirma no por demeritar la capacidad de la autoridad fiscal o el comité que se establezca, sin embargo, es gente que no cuenta con conocimientos negociales pues su función es ser un funcionario público que desconoce de estrategias comerciales, costos, maneras de administración que puedan válidamente cuestionar el acto jurídico empleado si no han desarrollado esa habilidad negocial que “el buen hombre de negocios” ya se encuentra plenamente desarrollada pues solo así podría acreditar la autoridad fiscal que el contribuyente y su conducta obedecía a otro fin, admisible y similar a la que perseguiría un buen hombre de negocios.

Así mismo resulta vital conocer el acto administrativo con el cual la autoridad fiscal solicita al comité para la aplicación del artículo en comento ello es así que el contribuyente estará en posibilidades de conocer los motivos y fundamentos que tuvo conocimiento la autoridad fiscal para solicitar la aplicación y poder combatir dicha determinación ante dicho comité y la resolución estar en posibilidades de impugnarla ante un órgano jurisdiccional, pues será de vital importancia ya que con lo anterior si se decide aplicar dicho artículo la autoridad fiscalizadora podrá aumentar el crédito fiscal que al contribuyente se le imponga y además de ello le generará erogación de gastos que sin duda alguna afectan e inciden en la esfera jurídica y económica del contribuyente.

4.5. Conclusión de porque así se cumpliría con la garantía de seguridad jurídica.

Ahora bien, las propuestas en comento tienen sustento teniendo en consideración lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que la garantía de seguridad jurídica se colma cuando:

5. El contribuyente: Jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.
6. El contribuyente siempre esté en posibilidad de: Saber a qué atenerse respecto la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Al tenor de lo que, desde un punto de vista positivo, la seguridad jurídica da toda importancia a la ley, como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado.

Resumiéndose en una, certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Ya que de lo contrario es incomprensible que nuestros legisladores provean a la autoridad fiscalizadora, a través de este concepto, que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puedan presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una “razón de negocios” con base en los hechos y circunstancias del mismo.

De tal forma que teniendo consideración en la libertad de la configuración negocial, no estaríamos en presencia de una inconstitucionalidad de la norma ya que no existiría precisamente una ambigüedad del concepto que da origen a los actos de molestia, pues fijaría y delimitaría temporalmente dicho término, y sobre todo los elementos que del artículo se desprende, como por ejemplo el beneficio económico razonablemente esperado o el beneficio económico cuantificablemente

esperado; es decir se definiría como se puede saber cuál es el beneficio económico razonablemente esperado en una operación, sobre cuales parámetros habrá de definirse o calcularse el beneficio económico razonablemente esperado y desde el punto de vista del contribuyente o en su defecto por un tercero negocial “el buen hombre de negocios” al existir una imparcialidad en cuanto a los razonamientos y sobre todo al conocimiento de los actos en el ámbito económico de cada contribuyente en particular.

Pues con los elementos propuestos no existiría una vaguedad ya que se establecería un dique temporal al beneficio económico razonablemente esperado por ejemplo si será inmediato, si será diferido en el tiempo, si será a plazo etc... y darle el trato al mismo y solo así poder aducir que el acto jurídico o los actos jurídicos no cuentan con una razón de negocios.

En ese entendido y por los motivos y elementos propuestos, es que se considera, que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no trasgrediría el principio de seguridad jurídica, pues este no generara incertidumbre y un estado de indefensión, al saber a qué atenerse en cuanto a su aplicación.

4.6. Conclusión de porque así no se vulneraría el derecho humano al debido proceso y en particular las garantías de audiencia y de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación.

Partiendo del análisis efectuado y de la redacción actual al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, se puede apreciar la potestad de la autoridad fiscal encargada de desarrollar las facultades de comprobación respectivas, de poder

presumir que el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal y concluir en una recharacterización del acto jurídico; o podrá presumir 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.

Consiguientemente deberá turnar a un órgano colegiado que para tal efecto designe el Servicio de Administración Tributaria, sobre la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, en la presunción empleada por la autoridad.

Apreciándose, que son dos autoridades fiscales quienes intervendrán en la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la encargada de desarrollar las facultades de comprobación y el comité, por lo cual la primera es la que presume, es decir crea un hecho inferido, un nexo causal y un hecho presumido y la segunda que emite una opinión favorable sobre la aplicación del artículo.

En ese entendido se puede apreciar que la “opinión” que emite el órgano colegiado per se crea una afectación directa a la esfera del contribuyente pues este no contara con una notificación del inicio sobre la tramitación de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no sabrá qué tipo de presunción fue la empleada por la autoridad fiscal, ni saber el sustento o sentido de tal presunción; por consiguiente no podrá ofrecer y desahogar las pruebas ante dicho comité sobre la viabilidad de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en relación a la presunción empleada, no podrá alegar ni emitir razonamientos lógico-

jurídicos en cuanto a si es viable o no la aplicación de dicho artículo ante dicho comité y por último no podrá impugnar la “opinión”, sobre dicha aplicación y es con ello que se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Por ello, los elementos propuestos referentes a las formalidades esenciales del procedimiento esto es contar con una notificación y un acto administrativo que dé cuenta de los fundamentos y motivos empleados por la autoridad fiscal y contar con una oportunidad de probar en contra de ellos y poder controvertirlos garantizarán una adecuada y oportuna defensa contra el acto privativo.

Se afirma lo anterior ya que se establecería un procedimiento de notificación efectivo (buzón tributario o personal) de una resolución individualizada sobre: a) la solicitud de aplicación del artículo en comento, b) el tipo de presunción empleada y; c) el sustento sobre la valoración que emitió, así como el sustento documental que tomó en consideración para llegar a la conclusión que se debe de aplicar dicho artículo. Lo que conllevaría al cumplimiento del derecho humano a “recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra” y al requisito primigenio de las formalidades esenciales del procedimiento (debido proceso) que en particular resulta ser la notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.

Lo anterior denota la consecuente generación de efectos beneficiosos para el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, ya que, tendría pleno conocimiento de las circunstancias, precisamente con la resolución individualizada y su notificación efectiva, y por ello no se generaría un estado de indefensión a los

contribuyentes que se optaran por ocurrir a presentar argumentos y pruebas a favor de sus intereses y derechos, otorgándoles toda oportunidad de defenderse ante la decisión y razonamientos que en su momento empleara el comité respectivo.

En ese entendido se apreciaría una total concordancia y congruencia constitucional y convencional, pues para el contribuyente sujeto a facultades de comprobación que se le quiere aplicar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación existirá una resolución individualizada debidamente fundada y motivada, sobre la solicitud de la aplicación, para acudir ante este comité a aportar y probar lo que conforme a derecho proceda y además contar con una resolución que deba notificarse efectivamente (sea personal o por buzón tributario) sobre las conclusiones que arriba el órgano colegiado, para que el contribuyente este en posibilidad de impugnar tal determinación, colisionando que los contribuyente cuenten con plena certeza sobre la situación que se encuentran.

Así dicha vulneración, no violentaría las garantías previstas en el artículo 8.2 incisos b) y c) de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, en vinculación directa con el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora también, lógicamente la resolución correlativa se encontrará debidamente fundada y motivada, según mandata el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, revistiéndole pues una cualidad a nivel detalle que permita conocer íntegramente el contenido de la presunción, responsabilidades y consecuencias que se pretenden atribuir al individuo.

Robustece lo previamente manifestado con la siguiente jurisprudencia.

“Época: Novena Época

Registro: 200234

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo II, Diciembre de 1995

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis: P./J. 47/95

Página: 133

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. *La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.*

Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S.A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1080/91. Guillermo Cota López. 4 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo directo en revisión 5113/90. Héctor Salgado Aguilera. 8 de septiembre de 1994. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo directo en revisión 933/94. Blit, S.A. 20 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 1694/94. María Eugenia Espinosa Mora. 10 de abril de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintitrés de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 47/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a veintitrés de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.”

Además, partiendo de una interpretación conforme y pro homine, resultara valido constitucional y convencionalmente, que al contribuyente que se le pretende aplicar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, no se le limite la oportunidad para acudir ante el comité a acreditar la verosimilitud de sus operaciones y acreditar que efectivamente no se encuadra en el supuesto de presunción que atribuye la autoridad fiscalizadora, sin que pueda considerarse que tal derecho de audiencia, debido proceso y el de recibir una comunicación previa y detallada de la acusación formulada en su contra, sea colmado con dar a conocerlo en el momento instrumental de alguna de las facultades de comprobación, pues se

insiste esto debe realizarse mediante una resolución individualizada debidamente fundada y motivada, notificada por alguno de los medios legales que estipula el propio Código Fiscal de la Federación, pues debe tenerse siempre presente que la discrecionalidad de la autoridad fiscal siempre tendrá límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos.

CONCLUSIÓN.

Llegando a la recta final de la presente investigación es importante, evidenciar que dentro de la investigación se pudo apreciar que de un examen exhaustivo a diversos cuerpos normativos enfocados y encaminados a la materia fiscal se pudo vislumbrar que como tal el término razón de negocios no se había manejado ni manifestado dentro de alguna normatividad, por ello, indagando en diversos criterios jurisdiccionales se puede apreciar que la expresión como tal se apreciaba y aplicaba, 1) como la intención y razón de efectuar un acto de valor, como esa expectativa de ganancia y., 2) como uno de los elementos que puede utilizar la autoridad fiscal para sostener que una operación es un montaje, únicamente con el fin de disminuir su base gravable.

Como se mencionó, el término así era empleado antes de introducirlo en la cláusula antielusiva, dentro de la exposición de motivos fue interesante apreciar el planteamiento del legislador, como dota a la norma de lo que la misma exposición de motivos reconoce como la clausula antiabuso, sosteniendo su aplicación e introducción normativa en una comparativa con diversos países que ya la habían empleado, sin embargo, su introducción fue sin contar con los elementos idóneos y respetando derechos humanos, lo anterior es así ya que dicha prerrogativa es de vital importancia y de extremo cuidado; por ello a efecto de acreditar lo anterior a lo largo de la presente investigación se pudo apreciar un análisis analítico de párrafo por párrafo de como se introdujo el texto actualmente.

Posterior a ello, resultó interesante dar un panorama de lo que son los Derechos Humanos una perspectiva global, sustentada doctrinariamente por

diversos autores experimentados plenamente en los temas abordados, para que una vez sostenido ello, apreciar como es que dichos Derechos Humanos son consagrados, protegidos y son introducidos por el Derecho Internacional, pues en atención a diversos criterios jurisprudenciales se aprecia que a pesar de que su contenido normativo sea contemplado en un instrumento internacional ello no exime al Estado Mexicano a no respetarlos y simplemente hacer caso omiso de que ahí se encuentren contenidos y examinados en la investigación, pues muy por el contrario a ello en atención a los pactos y compromisos internacionales asumidos por México dichos Derechos son obligatorios y de aplicación estricta al Estado Mexicano.

El abordar estos temas fue de vital importancia pues en función a ello se pudo apreciar como la cláusula antielusiva en México vulnera dichos Derechos Humanos y no solo ello trasgrede las garantías que son el medio para su cumplimiento, pues elaborando una comparativa inclusive con casos sostenidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos se pudo sostener y comprobar dichas afirmaciones.

De tal forma que una vez evidenciadas las violaciones a Derechos Humanos, resultó sumamente necesario, mirar “horizontes” diversos, esto es, adentrarnos en legislaciones del Derecho Comparado enfocados a la Cláusula Antielusiva, tomando en consideración a España, Alemania y Francia, apreciando que sobre el particular España resultó un país sumamente “revolucionado” en el tópico en particular pues regula dicha cláusula con diversas figuras, en ese entendido se pudo apreciar la antigüedad con la que nace dicha cláusula en España y esto es en el año 2004, es decir, lleva 16 años aplicándose en España y México apenas la acaba de introducir

a su sistema normativo, por la antigüedad que presentó el estudio en España se adentro la investigación en poder apreciar si ya se presentaron conflictos como tal sobre la aplicación de alguna de las figuras que regula la cláusula antielusiva en España, donde fue interesante conocer como los impartidores de justicia desentrañaron dicha figura en cuanto su amplitud y aplicación.

Ahora bien, la figura como tal que mas abona a la investigación fue Alemania, debido a que el país en comento tomo en cuenta un contexto amplio sobre su amplitud de aplicación y sobre todo toma en consideración a través de la figura del tercero las circunstancias particulares de las prácticas negociales comunes sobre el giro en particular lo que denota la trascendencia que inclusive se tomó en consideración para los elementos propuestos.

Alcanzado el momento de tomar en consideración los elementos tomados de la investigación se pudo conocer y desentrañar el contenido y alcance jurídico de la cláusula antielusiva en México que conlleva inmersa la expresó razón de negocios, en dicho momento fue de vital importancia catalogar y darle la ubicación del artículo materia de investigación pues como se pudo apreciar en relación a la técnica jurídica empleada por los legisladores, dan el carácter de una norma adjetiva, pues como tal, el hecho de hacerlo de esa manera obedece a una lógica la cual es poderlo aplicar retroactivamente, pues como se manejó en el capítulo respectivo muchos lectores pudieran considerar que ello contravendría la irretroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente, sin embargo, por su redacción y ubicación y sosteniendo jurisprudencialmente el tema abordado se pudo apreciar que no.

En ese entendido, se apreció que, de igual manera, existe una des conceptualización por parte de nuestro legislador al catalogar la cláusula antielusiva

en México como una ficción jurídica cuando en realidad esta es una presunción de naturaleza iuris tantum, que como se explicó en la parte conducente, dicha diferenciación es importante tomarla en cuenta pues si la descripción normativa no fuera de la manera en que está hecha caeríamos en aún más vulneraciones a derechos humanos.

De tal forma que apreciado lo anterior llegamos al punto medular al proponer los elementos que debe llevar el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, exponiendo de manera clara, las razones de por que al ser así los elementos propuestos se podrá cumplir con el derecho humano al debido proceso y cumplir cabalmente con la garantía de seguridad jurídica en favor del contribuyente, puntos que es importante nuevamente enunciar a efecto de tenerlos presentes a manera de cierre de la presente conclusión como elementos y tópicos a valorar al momento de que se pueda apreciar la aplicación de dicho artículo en algún contribuyente, pues de ser el caso, se tendrán las bases para sostener una adecuada defensa por las violaciones que se manifiestan en la presente investigación. De tal forma que los elementos son los siguientes;

1. Definir y calcular el beneficio económico razonablemente esperado desde el punto de vista del contribuyente en cuanto a su operatividad económica, así como establecer un parámetro temporal al beneficio económico razonablemente esperado en atención a la operatividad comercial del contribuyente es decir si será inmediato, diferido en el tiempo o a plazo.
2. La norma deberá atender a la conducta realizada por el contribuyente y que refleje la finalidad económica y que accidentalmente incide en un aspecto fiscal,

no como resulta ser en la actualidad que es diverso, se centra la atención en el impacto fiscal y no en la finalidad económica.

3. Tomar en consideración la libertad comercial con relación a la figura jurídica empleada por el contribuyente, para ser este el punto de partida en que un juez o la propia autoridad determine un abuso a la figura jurídica.
4. Contar con un parámetro de ley a la que determine las circunstancias que conllevaron al abuso en la forma jurídica.
5. Establecer la figura de un tercero referencial como en Alemania, es decir la figura del buen hombre de negocios en cada rama específica y en atención a la actividad cuestionada, para se defina, si el buen hombre de negocios, habría escogido la forma jurídica empleada y cuestionada y saber si su propósito es meramente económico o la de eludir un impuesto.
6. Contar con un acto administrativo, el cual se notifique de manera directa al contribuyente y ver a detalle la solicitud de aplicación del artículo, es decir los motivos y fundamentos que llevaron a la autoridad a solicitar la aplicación de dicho artículo y poder contar con un espacio probatorio con el mismo comité y así como la oportunidad de impugnar dicha determinación ante un órgano jurisdiccional.

Con lo previamente expuesto, es prudente finalizar que se lograron los alcances planteados a través de la investigación y se cumplió el principal propósito de la misma, el cual fue descubrir, vislumbrar y desentrañar el contenido y alcances jurídicos de la expresión razón de negocios ubicada en la ya famosa cláusula antielusiva en México.

FUENTES REFERENCIALES.

LIBROS.

AMATUCCI, Andrea. “El ordenamiento jurídico de la hacienda pública”, Temis-Universidad del Rosario, Bogotá, 2008.

BELTRAME, P. “Introducción a la fiscalidad en Francia”, Atelier, España, 2004.

BURGOA, Toledo Carlos Alberto, “Argumentación para los agravios de Defensa Jurídica” Thomson Reuters, México, 2018.

CAHN-SPEYER, Paul. “La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario”, Editorial Nomos, Bogotá, 2004

CARBONELL, Sánchez Miguel, “Derechos fundamentales y democracia”, Instituto Federal Electoral, México, 2013.

CARBONELL, Sánchez Miguel, “Los Derechos fundamentales en México”, UNAM, México, 2004.

COSSIO, Días José Ramón y varios (Juan Carlos Roa Jacobo), “La nueva Ley de Amparo”, Porrúa, México, 2016.

COVARRUBIAS, Rivera Alejandro, “Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México. Aportes para un modelo teórico” Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2015.

DEBOYSSY, Florence, “La simulation en droit fiscal.” LGDJ, Paris, 1997

ESQUERRA, Lupio Sergio O. “Defensa Fiscal Juicio Contencioso Administrativo Federal, Teoría y práctica” Tirant Lo Blanch, México, 2019.

FIX, Zamudio Héctor, “La protección jurídica de los Derechos Humanos. Estudios Comparativos”, CNDH, México, 1999.

FREEDMAN, Judith. “Beyond Boundaries, Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management”. Oxford University Centre for Business Taxation. Reino Unido, 2008

GAMA, Leyva Raymundo, “Las presunciones en el Derecho”, Tirant Lo Blanch, España, 2019.

GARCIA, Novoa Cesar, “La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”, Marcial Pons, España, 2004.

GUERRERO, Verdejo Sergio, “Derecho Internacional Público: tratados”, 2da ed., UNAM, México, 2004.

HERBET, Bettinger Barrios, “Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble Tributación”, ISEF, México, 2019.

HERNÁNDEZ, Ibarra Jesús y Olmedo Castillo Javier Elliott, “La acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables en México” Thomson Reuters, México, 2020.

MEDINA, Ortega Cutberto Simón, “Derecho Fiscal estudio integral de las contribuciones” 2da ed., 7 Editores, México, 2011.

MORALES, Gil de la Torre Héctor, “Derechos Humanos dignidad y conflicto, Introducción: notas sobre la transición en México y los Derechos Humanos, Universidad Iberoamericana A.C., México, 1996,

SÁNCHEZ, Vega Javier Alejandro, “Principios de Derecho Fiscal”, ISEF, México, 2018.

SCHUSTER, Carla, “Ordenanza Tributaria Alemana”, Colex, Madrid, 2001.

TORIS, Arias Ramon, "La teoría general del proceso y su aplicación al proceso civil en Nayarit" Universidad Autónoma de Nayarit, México, 2000.

TRON, Petit Jean Claude, "Lo real y justo de los impuestos consideraciones sobre la interpretación del derecho y la calificación de los hechos", Dofiscal, México, 2010.

WAHN, Weiner Raphael, "Elusión tributaria y normas antielusivas: Su tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto", Centro de Estudios Tributarios, Chile, 2011.

WOLFGANG, Schoen Max Planck. "Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany" Institute for Tax Law and Public Finance, Department of Business and Tax Law, Reino Unido, 2008.

FUENTES HEMEROGRAFICAS.

LÓPEZ, Jesús. "La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria." Revista actualidad jurídica N. 5 -Uría & Menéndez, 2003.

Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del 2011, primera sección, página 2.

Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

FUENTES DE INTERNET.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (en línea), México, (citado 01-04-2020)

Formato html. Disponible en Internet:

https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2020/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf (p.113-123)

Naciones Unidas, (en línea), Nueva York, Nueva York, Estados Unidos, (citado 15-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<https://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>

Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos

Humanos, (en línea), Ginebra, Suiza (citado 16-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>

Organización de los Estados Americanos, (en línea), Washington D. C., Estados Unidos (citado 16-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>

Corte Interamericana de Derechos Humanos, (en línea), San José de Costa Rica, (citado 24-04-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<http://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/baenaricardo.pdf>

(párrafos 124 a 127)

Agencia Estatal, del Boletín Oficial del Estado, (en línea), España, (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

InDret, (en línea), Barcelona, España (citado 1-05-2020) Formato html. Disponible en Internet:

https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/225_es.pdf

Consejo General del Poder Judicial, (en línea), España, (citado 3-05-2020) Formato html. Disponible en Internet:

<http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp>