

Artículo 5-A del CFF: Metodología para la aplicación de la norma general antiabuso

74

En esta participación, sus autores proponemos una metodología mediante la cual sea posible la aplicación práctica del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (CFF). Asimismo, señalamos algunas anotaciones con respecto a la correcta interpretación de esa norma general antiabuso

C R E E L GARCÍA-CUÉLLAR
AIZA Y ENRÍQUEZ

Mtro. Jorge Eduardo Correa
Cervera, Socio de Creel,
García-Cuéllar, Aiza y Enríquez



Lic. Luis Michel Sánchez
O' Sullivan, Asociado
Senior de Creel, García-
Cuéllar, Aiza y Enríquez

INTRODUCCIÓN¹

Como parte de la Reforma Fiscal en vigor desde el 1 de enero de 2020, se adicionó el artículo 5-A al CFF. En términos generales, ese numeral otorga al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la facultad de “recharacterizar” el tratamiento fiscal de los actos jurídicos que, a decir de las autoridades, carezcan de una “razón de negocios” y generen un beneficio fiscal al contribuyente.

Cabe mencionar que la correcta aplicación del artículo 5-A del CFF presenta diversos obstáculos, particularmente derivados de la ambigüedad de ciertos términos; la potencial subjetividad con la cual las autoridades fiscales podrían aplicar esa disposición, y la escasez de precedentes administrativos y jurisdiccionales en México.

En este sentido, en la presente participación proponemos una metodología para la aplicación práctica de ese ordenamiento, así como ciertas anotaciones con respecto a la correcta interpretación de esa norma general antiabuso.

ANTECEDENTES

En la doctrina fiscal internacional, las normas examinadas a prevenir abusos se suelen categorizar en: (i) normas **específicas** antiabuso –*Specific Anti Abuse Rules* (SAAR)– y (ii) normas **generales** antiabuso –*General Anti Abuse Rules* (GAAR)–.

Por un lado, las normas SAAR buscan prevenir conductas específicas que han sido identificadas como abusivas o potencialmente abusivas, por lo que su campo de aplicación está, por diseño, limitado a los supuestos previstos en la norma.

En contraste, el campo de aplicación de las GAAR **no** está limitado, *a priori*, por la norma, sino que son potencialmente aplicables a cualquier operación que se considere abusiva, usualmente con base en un análisis de los hechos y circunstancias del caso.

Al respecto, de acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las GAAR existentes en diversos países que típicamente buscan limitar o negar los beneficios fiscales de operaciones con insuficiente sustancia económica.

Por ejemplo, cuando una operación no tiene un propósito comercialmente razonable o cuando su propósito es alterar, directa o indirectamente, la carga fiscal de la operación.²

Ahora bien, desde hace varios años muchos países cuentan con las normas SAAR y GAAR, tanto a nivel de tratados, para evitar la doble imposición, como de manera interna.

Por su parte, México cuenta con las SAAR domésticas desde hace tiempo (por ejemplo, capitalización delgada, supuestos en los que intereses se tratan como dividendos), así como ciertos ejemplos de las GAAR a nivel de tratados para evitar la doble imposición.³

No obstante, el artículo 5-A del CFF es novedoso en nuestro país, por tratarse de la primera norma general antiabuso introducida en la legislación fiscal nacional.⁴

De conformidad con la exposición de motivos, incluir una GAAR atiende primordialmente a la necesidad de contrarrestar prácticas elusivas que –además de afectar a la recaudación– generan un problema de equidad tributaria,⁵ pues, según se indica.⁶

¹ El presente artículo contiene exclusivamente la opinión de los autores. No necesariamente representa la postura de Creel, García-Cuellar, Aiza y Enríquez, ni de sus socios o colaboradores

² OCDE. *Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification Economics Departments Working Papers No. 1356*. Asa Johansson, et. al. Diciembre de 2016

³ Por ejemplo, el artículo 5 del protocolo del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre México y España, desde que fue renegociado y publicado en el DOF el 18 de agosto de 2017, prevé un *Principal Purpose Test* (PPT), que es un tipo de GAAR, el cual es capaz de limitar el acceso a los beneficios del convenio

⁴ En la iniciativa original de las Reformas Fiscales de 2002 y 2014, se propuso la inclusión de una norma general antiabuso; sin embargo, eventualmente fue rechazada durante el proceso legislativo

⁵ Conforme al principio constitucional de equidad tributaria, los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones, deberán de estar sujetos a las mismas reglas de imposición

⁶ Iniciativa de Reforma Fiscal presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, el 8 de septiembre de 2019

...sin esa comparación de efectos fiscales en ambos escenarios, es imposible determinar si el contribuyente realmente obtuvo una posición fiscal más favorable a la que hubiera resultado de realizar la operación de manera 'natural'.

...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.

ARTÍCULO 5-A DEL CFF

Dicho lo anterior, el primer párrafo del numeral 5-A del CFF, vigente a partir del 1 de enero de 2020, establece lo siguiente:

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

...

Del párrafo citado se desprenden los siguientes elementos centrales de la norma, a saber:

1. Requisitos de aplicación. Que los actos jurídicos: **(i)** carezcan de una "razón de negocios" y **(ii)** generen un "beneficio fiscal", directo o indirecto.

2. Consecuencia de aplicación. Los actos jurídicos en cuestión tendrán los efectos **fiscales** que correspondan a los que se tendrían que haber realizado (por ejemplo, de manera natural) para obtener el mismo "beneficio económico razonablemente esperado". Es decir, el resultado es una ficción exclusivamente para efectos fiscales.

Como señala la exposición de motivos, el término "razón de negocios" es un concepto jurídico indeterminado,⁷ el cual el legislador consideró como:⁸

...la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones.

La exposición de motivos menciona también que la expresión "razón de negocios" no es nueva en el ámbito fiscal mexicano; esto, haciendo referencia a algunas tesis del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), las cuales, en términos generales, sostienen que la ausencia de "razón de negocios" puede ser aducida por la autoridad –concatenada con otros elementos– para determinar la **inexistencia** de una operación, corriendo a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la misma.

Conforme a esos criterios jurisdiccionales, el término "razón de negocios" en la jerga financiera se entiende como:⁹

⁷ Aquellos conceptos jurídicos empleados por el legislador cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible debido a que la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurren, de conformidad con la jurisprudencia 1/2006 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Tomo XXIII. Febrero de 2006, p. 357. Rubro: LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS.

⁸ Iniciativa de Reforma Fiscal. Op. cit. Nota 6

⁹ *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Tesis VIII-P-1aS-217. N. 16. Noviembre de 2017. Rubro: RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.

...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.

Cabe precisar que los referidos criterios (emitidos antes de la entrada en vigor del artículo 5-A del CFF) versan, principalmente, sobre la posibilidad de que la autoridad fiscal desconozca la existencia de una operación y, en consecuencia, desestime por completo sus efectos fiscales.

Esto es distinto a “recharacterizar” una operación, que ya se implementó y es legalmente válida, para otorgarle los efectos fiscales de la operación que la autoridad considera que, económicamente, se hizo o se debió haber efectuado.

La diferencia fundamental radica en que recharacterizar una operación implica que el operador de la norma: **(i)** debe determinar cuál es la operación económica subyacente; **(ii)** definir la manera “natural”¹⁰ de implementar esa operación –la cual debe generar el mismo beneficio económico razonablemente esperado–, y **(iii)** cuantificar los efectos fiscales que se hubiesen generado, de haberse realizado esa operación de tal manera.

Por razón natural, el ejercicio citado es considerablemente más complejo que tan solo desconocer por completo los efectos fiscales de la operación.

Otro requisito para la aplicación del artículo 5-A del CFF (es decir, para recharacterizar los efectos fiscales de una operación) es que los actos jurídicos implementados por el contribuyente deben generar un “beneficio fiscal”, ya sea directo o indirecto.

Este requisito parece estar inspirado en las GAAR existentes en otros países, referidas en la exposición de motivos. Al respecto, el artículo 5-A del CFF señala que se considera beneficio fiscal cualquier

reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.

Existen diversas interpretaciones respecto de cómo se debe determinar la existencia de un “beneficio fiscal” y, en su caso, cómo cuantificarlo.

En nuestra opinión, la existencia de un “beneficio fiscal” debe partir de un análisis comparativo, es decir, **no** basta con que la operación implementada tenga un efecto fiscal, sino que, para concluir que este existe, es necesario que **(i)** el efecto fiscal sea menor que **(ii)** el que hubiera generado la operación, de haberse efectuado de manera “natural”, de tal manera que la diferencia entre ellos constituya una reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.

Por tanto, sin esa comparación de efectos fiscales en ambos escenarios, es imposible determinar si el contribuyente realmente obtuvo una posición fiscal más favorable a la que hubiera resultado de realizar la operación de manera “natural”.

Al respecto, consideramos que esa interpretación es congruente con el objetivo de la norma señalado en la exposición de motivos, es decir, prevenir que algunos contribuyentes realicen actos jurídicos para ponerse en una *posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica*, lo cual denota la necesidad de un análisis comparativo.

Por ello, no compartimos la interpretación en el sentido de que el “beneficio fiscal” debe entenderse como la reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución que genera la operación implementada, pues tal lectura haría extensa la aplicación del artículo 5-A del CFF a casos en los cuales no existe abuso.

Por ejemplo, imagine que cierta transacción implementada (operación “A”) generó una deducción de \$100 y que cierta alternativa (operación “B”), que tendría el mismo resultado económico, también hubiera generado una deducción de \$100.

En tal caso, concluir que la operación “A” generó un “beneficio fiscal” de \$100 y, por ende, se podría recharacterizar conforme al 5-A del CFF, sería contrario

¹⁰ Conforme al *Diccionario de la Lengua Española*, la palabra “natural” tiene diversas acepciones, tales como: *Regular y que comúnmente sucede, o bien, carente de artificio, mezcla o elaboración*

...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.

Por diseño, el artículo 5-A del CFF no prevé una lista de posibles 'razones de negocios' ni de elementos de prueba para comprobar su existencia, por lo que es necesario efectuar un análisis caso por caso.

del espíritu de la norma, dado que no existe abuso fiscal, que es lo que esa disposición pretende prevenir. Por tanto, resultaría evidente que, al tener el mismo efecto tributario, el contribuyente no se benefició fiscalmente de implementar la operación "A" en lugar de la operación "B".

Cabe señalar también que el artículo 5-A del CFF está construido con base en presunciones. Por consecuencia, en el caso de que la autoridad fiscal pretenda aplicarlas, deberá hacerlo del conocimiento del contribuyente dentro del ejercicio de facultades de comprobación, en la última acta parcial, oficio de observaciones o la resolución provisional.¹¹

Ahora bien, al ser presunciones *iuris tantum*, el contribuyente tiene la posibilidad de desvirtuarlas mediante la aportación de los elementos de prueba que soporten que sí existía una "razón de negocios" para su operación.

Finalmente, y siendo consistentes con lo señalado en la exposición de motivos, tratándose de actos jurídicos realizados por un contribuyente, los cuales sí tengan una razón de negocios, se menciona:¹²

METODOLOGÍA DE APLICACIÓN

A continuación, se brinda una guía práctica respecto de los pasos que deberían seguirse para la debida aplicación de las múltiples presunciones, las cuales integran la norma general antiabuso que se establece en el artículo 5-A del CFF.

Al respecto, los **diagramas** muestran de manera gráfica la metodología que proponemos. Por ello, se recomienda consultarlos de manera simultánea con la lectura de las presunciones para la aplicación de la norma.

Dicho lo anterior, los pasos para la aplicación del artículo 5-A del CFF son los siguientes:

1. El primer paso es determinar si el "beneficio económico cuantificable razonablemente esperado" es menor que el "beneficio fiscal".¹³ Para tales efectos:

a) Se debe calcular el "beneficio económico cuantificable razonablemente esperado", entendido como la utilidad o ganancia económica que el contribuyente razonablemente espera obtener del acto jurídico, incluyendo, entre otros: **(i)** generar ingresos; **(ii)** reducir costos; **(iii)** aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, y **(iv)** mejorar su posicionamiento en el mercado. El "beneficio económico cuantificable razonablemente esperado" **no** debe incluir el "beneficio fiscal" –inciso b) siguiente–.

Esa cuantificación se deberá realizar considerando la información contemporánea al acto jurídico, incluyendo el "beneficio económico proyectado", en la medida en la cual la misma esté soportada y sea razonable.

¹¹ Cabe señalar que la autoridad fiscal deberá obtener una opinión favorable del órgano colegiado, integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y del SAT, antes de aplicar el artículo 5-A del CFF dentro del ejercicio de facultades de comprobación. El proceso para que el SAT obtenga esa opinión favorable no es parte del alcance del presente trabajo

¹² Iniciativa de Reforma Fiscal. *Op. cit.* Nota 6

¹³ Presunción que se encuentra en el artículo 5-A, cuarto párrafo, primera oración, del CFF

b) Asimismo, se deberá cuantificar el “beneficio fiscal”. Como ha sido indicado, si bien existen diversas interpretaciones, en nuestra opinión, la cuantificación del “beneficio fiscal” debe efectuarse comparando: **(i)** los efectos fiscales del acto jurídico que el contribuyente realizó, con **(ii)** los efectos fiscales del acto jurídico que el contribuyente habría realizado, de manera natural, para la obtención del mismo “beneficio económico razonablemente esperado”.

Por tanto, si **(i)** es **igual o mayor** que **(ii)**, entonces **no** existe “beneficio fiscal”.

De lo contrario, si **(i)** es **menor** que **(ii)**, entonces la diferencia entre **(i)** y **(ii)** es el “beneficio fiscal” para estos efectos.

La determinación del “beneficio fiscal” debe incluir toda reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, ya sea mediante: 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; o bien, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

En este sentido, si **1.a)** es **menor** que **1.b)**, en principio sí resultaría aplicable la presunción de que no existe razón de negocios del acto jurídico; en cuyo caso, ir al **numeral 5**.

De lo contrario, si **1.a)** es **igual o mayor** que **1.b)**, **no** debería resultar aplicable esa presunción y, en consecuencia, se deberá pasar al **numeral 2**.

2. Ahora bien, si la presunción que se encuentra en el numeral anterior no aplica, el **segundo paso** consiste en confirmar si el acto jurídico es parte de una serie de actos u operaciones.

Al respecto, las disposiciones fiscales no prevén una definición de la palabra “serie”. No obstante, el *Diccionario de la Lengua Española* la define como el *conjunto de cosas que se suceden unas a otras y que están relacionadas entre sí*.¹⁴

En esta línea, para que una pluralidad de actos forme parte de una serie, estos deben implementarse de manera secuencial (por ejemplo, uno tras otro) y guardar una relación (es decir, comercial o jurídica) entre sí.

En nuestra opinión, una “serie” debe entenderse conformada por los actos jurídicos secuenciales que comparten una finalidad común, los cuales son necesarios para generar el beneficio económico esperado y, en su caso, el “beneficio fiscal”.

Si la respuesta es que el acto **sí** es parte de una serie, entonces se deberá pasar al **numeral 3**; de lo contrario, pasar al **número 4**.

3. En el caso de que el acto jurídico sea parte de una serie, el **tercer paso** será determinar: **(i)** si el mismo “beneficio económico razonablemente esperado” podría alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos, y **(ii)** si el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.¹⁵

Para esos efectos:

a) Primero, se deben definir los actos jurídicos que forman parte de la serie. Opinamos que se deberían considerar todos los actos jurídicos secuenciales que tengan una finalidad común.

b) Después, es necesario cuantificar el “beneficio económico razonablemente esperado” de esa serie (ver mecánica descrita en el inciso 1.a).

c) En ese sentido, se debe definir si existe una posible serie de actos jurídicos que: **(i)** hubiera generado el mismo beneficio económico razonablemente esperado, y **(ii)** comprenda un menor número de actos jurídicos. Si la respuesta es que **sí**, habría que continuar al siguiente inciso; de lo contrario, pasar al **numeral 4**.¹⁶

d) Habiendo definido la serie de actos alternativa, se deberá cuantificar el efecto fiscal (considerando todas las contribuciones federales aplicables) de: **(i)** la serie de actos implementada por el contribuyente, así como de **(ii)** la serie de actos jurídicos **alternativa** (identificada en el inciso c anterior).

¹⁴ *Diccionario de la Lengua Española*. Actualización 2020

¹⁵ Presunción que está localizada en el artículo 5-A, cuarto párrafo, oración segunda, del CFF

¹⁶ Cabe señalar que en caso de que existan diversas series de pasos alternativos, entonces se deberá comparar cada una de ellas contra la serie de actos que implementó el contribuyente, para determinar si esa presunción resultaría aplicable o no

Nada en el texto de la norma, ni en la exposición de motivos, sugiere que el SAT deba o pueda efectuar una valoración para definir cuáles razones de negocios son válidas.

En este sentido, si **(ii)** es **igual o mayor** que **(i)**, en principio, resulta aplicable la presunción de que no existe una razón de negocios de la serie de actos jurídicos. En tal caso, ir al **numeral 5**.

En cambio, si **(ii)** es **menor** que **(i)**, **no** debería resultar aplicable esta presunción y, en consecuencia, se deberá pasar al **numeral 4**.

4. Aun si las presunciones contenidas en los numerales 1 y 3 no resultan aplicables, conforme al segundo párrafo del artículo 5-A del CFF,¹⁷ en nuestra opinión, el SAT podría presumir, con base en los hechos y circunstancias conocidas durante el ejercicio de facultades de comprobación, que el acto implementado por el contribuyente carece de una “razón de negocios”. En ese caso, se deberá pasar el **numeral 5**.

80

5. Así, en el supuesto de que resulte aplicable cualquiera de las presunciones, el **paso final** consiste en confirmar si el contribuyente es capaz de desvirtuar la presunción de que se trate, es decir, se debe probar la existencia de una “razón de negocios” para realizar el acto o la serie de actos en cuestión.

Por diseño, el artículo 5-A del CFF no prevé una lista de posibles “razones de negocios” ni de elementos de prueba para comprobar su existencia, por lo que es necesario efectuar un análisis caso por caso.

En ciertos supuestos, la razón de negocios podría ser evidente o fácil de probar (por ejemplo, la venta de activos para cumplir con cierto régimen legal de inversión o contar con las condiciones impuestas por un órgano regulador).

Sin embargo, en otros casos, podría ser difícil de probar. En general, para operaciones comerciales, si el contribuyente demuestra que el acto implementado estaba *encaminado a obtener una utilidad*, eso debería ser suficiente para soportar que existe una razón de negocios, siguiendo la lógica planteada por los criterios del TFJA.¹⁸

Es importante notar que el artículo 5-A del CFF exclusivamente aplica a operaciones que “carecen” de –es decir, que **no** tienen– una razón de negocios.

Por ende, el contribuyente solamente debe acreditar la existencia de una razón de negocios para desvirtuar las presunciones y, por tanto, evitar la recaracterización conforme al artículo 5-A del CFF.

En esta línea, consideramos que el SAT no debería recaracterizar una operación argumentando para ello una razón de negocios cuya existencia ha sido acreditada, cuando es inválida, insuficiente o que no fue el propósito principal del contribuyente para realizar el acto.¹⁹

Ahora bien, es fundamental señalar que el simple hecho de que el contribuyente haya tenido un “beneficio fiscal”, o bien, que exista una alternativa para implementar la misma operación, pero que hubiera generado mayor pago de impuestos, no es suficiente para concluir que no existe una razón de negocios.

¹⁷ Es preciso destacar que también existen diversas interpretaciones respecto al segundo párrafo del artículo 5-A del CFF. Podría argumentarse que ese parágrafo contiene únicamente reglas procesales. Es decir, limita la manera en la cual el SAT puede usar las presunciones referidas en los numerales 1 y 3 del presente trabajo, dentro de facultades de comprobación.

Sin embargo, de conformidad con una lectura más extensiva, ese párrafo permitiría al SAT presumir la ausencia de razón de negocios, aun cuando no resulten aplicables tales presunciones. En ese caso, entonces correspondería al contribuyente probar la existencia de la razón de negocios.

¹⁸ Iniciativa de Reforma Fiscal. *Op. cit.* Nota 9.

¹⁹ Se reconoce que pudieran existir otras interpretaciones al respecto. Por ejemplo, que la autoridad sí debería valorar si la razón de negocios del contribuyente es válida. Sin embargo, consideramos que tal postura iría más allá de lo previsto expresamente en el primer párrafo del artículo 5-A del CFF.

Nada en el texto de la norma, ni en la exposición de motivos, sugiere que el SAT deba o pueda efectuar una valoración para definir cuáles razones de negocios son válidas.

Como ha sido señalado, la exposición de motivos reconoce la economía de opción en las operaciones de negocios;²⁰ es decir, el derecho de los contribuyentes de realizar sus operaciones comerciales de la manera en que consideren conveniente, sin que estén obligados a implementar la opción más gravosa.

En tal caso, siempre que haya una razón de negocios.²¹

...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.

Dicho lo anterior, si el contribuyente **sí** puede acreditar la existencia de una “razón de negocios”, los efectos fiscales del acto o serie de actos deberían mantenerse.

En cambio, si el contribuyente **no** puede desvirtuar la presunción, el SAT podría atribuir a los actos jurídicos en cuestión los efectos fiscales que hubiera tenido el acto o la serie de actos empleados para la comparación –por ejemplo, aquellos que se tendrían que haber realizado de manera natural para obtener el mismo “beneficio económico razonablemente esperado” por el pagador de impuestos–.

CONSIDERACIONES FINALES

Si se toma en cuenta lo señalado por el artículo 5-A del CFF, una buena práctica será que los contribuyentes –incluso si nunca han sido sujetos de facultades de comprobación– analicen *a priori* la manera

más adecuada de documentar la razón de negocios de sus principales operaciones, en preparación para cualquier cuestionamiento del SAT.

En otros países con más experiencia implementando esta clase de normas, las GAAR suelen verse como herramientas de último recurso, y no como algo que se presente de manera cotidiana en procesos de fiscalización.

En este sentido, será interesante analizar: **(i)** con qué frecuencia el SAT intenta aplicar el artículo 5-A del CFF; **(ii)** los parámetros internos que emplea para presumir la inexistencia de una razón de negocios, y **(iii)** los elementos de prueba que acepta para desvirtuar esa presunción, considerando de manera particular que los modelos de negocios y prácticas de mercado cambian constantemente, sobre todo en ciertos sectores.

Esto, sin duda, podría ser problemático si la administración asume la postura de que existe una lista finita de razones de negocios o pruebas idóneas para acreditar su existencia.

Por último, cabe aclarar que los comentarios expresados en la presente colaboración podrían ser objeto de revisión a la luz de una nueva regulación, criterios, precedentes administrativos o jurisdiccionales que, en su caso, se emitan respecto de la aplicación del artículo 5-A del CFF.²²

A continuación se encuentran los diagramas que muestran de manera gráfica la metodología que proponemos, como una guía práctica en relación con los pasos que deberían seguirse para la debida aplicación de las múltiples presunciones, las cuales integran la norma general antiabuso:

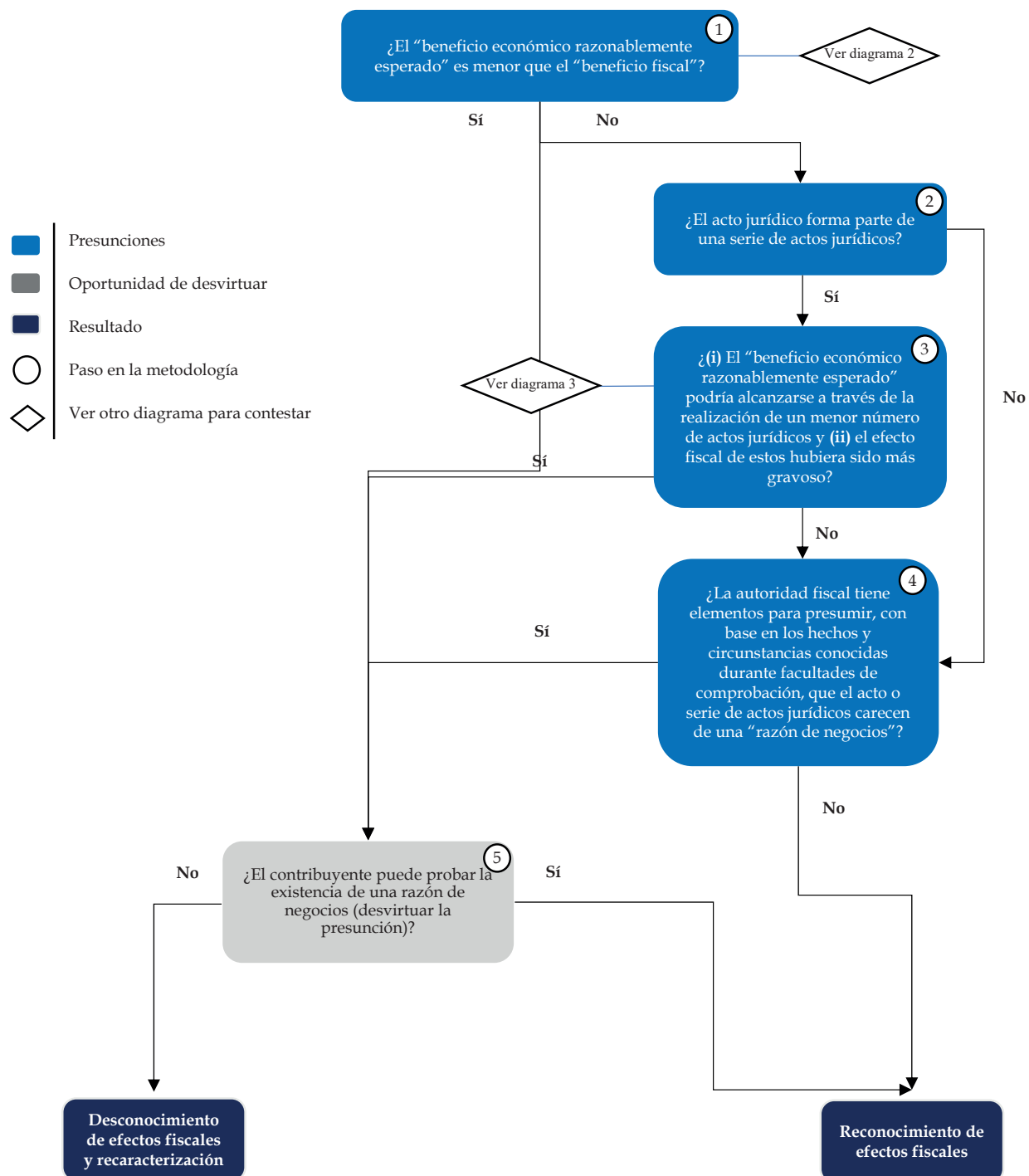
²⁰ Dada la falta de experiencia en México con esta clase de normas, ciertos precedentes de otras jurisdicciones, como la de los Estados Unidos de América (EUA), pudieran servir de guía en la aplicación del artículo 5-A del CFF. En particular respecto a la economía de opción

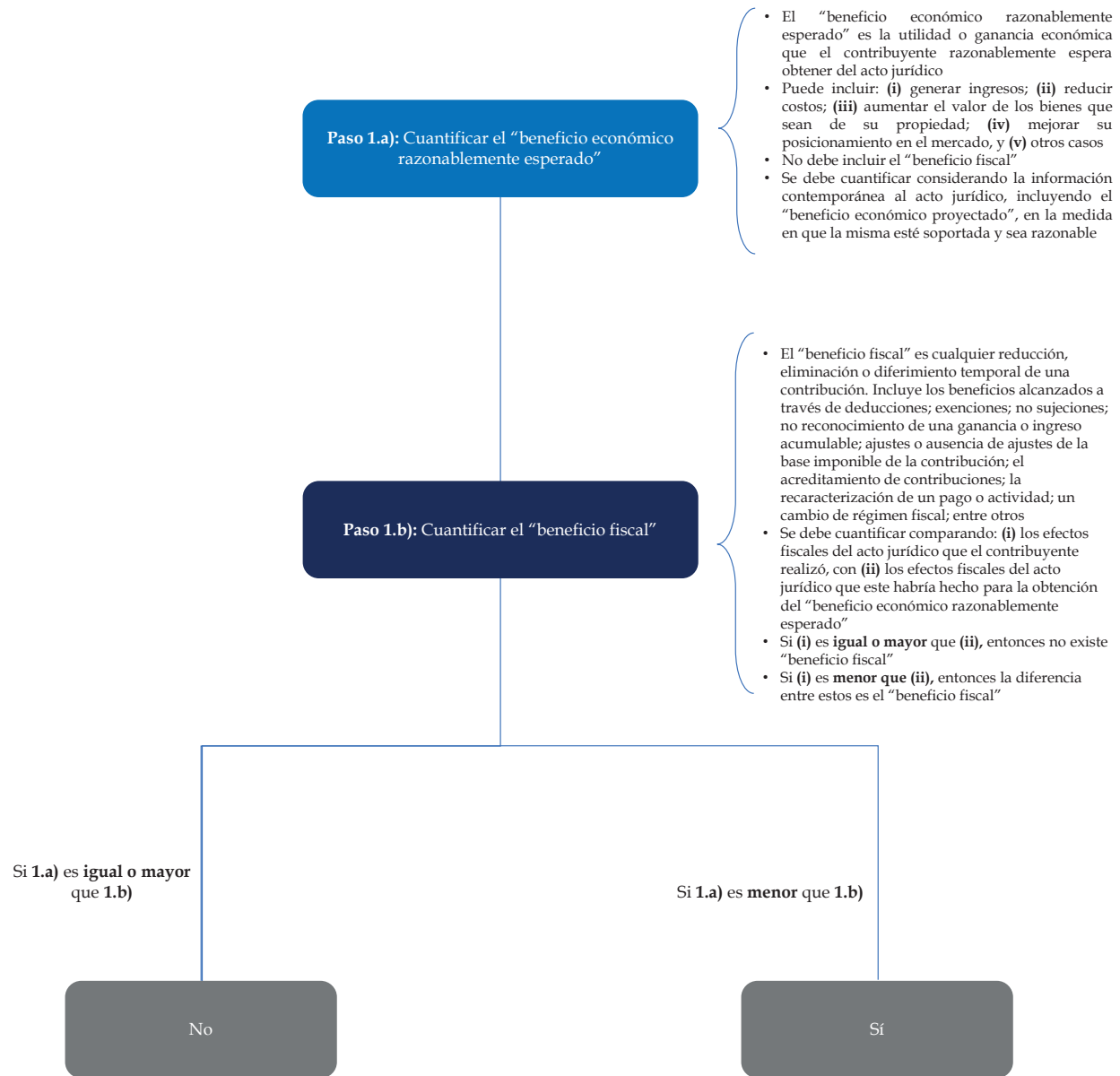
Por ejemplo, en *Gregory v. Helvering*, el juez Learned Hand, famosamente escribió lo siguiente: *Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one's taxes. Over and over again the courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible.* Esta noción de que el contribuyente tiene la libertad de elegir la opción menos gravosa está reconocida en el concepto de “economía de opción”

²¹ Iniciativa de Reforma Fiscal. *Op. cit.* Nota 6

²² Cabe señalar que, como parte de la iniciativa de Reforma Fiscal presentada el 8 de septiembre de 2021 por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se propone la introducción de algunos supuestos en los que la autoridad puede negar ciertos beneficios al contribuyente en casos muy concretos –por ejemplo, fusiones, escisiones y reestructuras corporativas– si detecta una carencia de razón de negocios.

Al respecto, cabe precisar que: **(i)** esa iniciativa **no** prevé una definición de “razón de negocios”, por lo que continúa siendo un concepto jurídico indeterminado y **(ii)** tales modificaciones son normas específicas antiabuso (por ejemplo, limitadas a casos concretos) que, en principio, no modifican el texto, alcance o metodología para la aplicación del artículo 5-A del CFF





- En principio, se deberían considerar todos los actos jurídicos secuenciales que comparten una finalidad común, es decir, los cuales son necesarios para generar el beneficio económico esperado y, en su caso, el “beneficio fiscal”

Paso a): Definir los actos jurídicos que forman parte de la serie

Paso b): Cuantificar el “beneficio económico razonablemente esperado” de esa serie

Paso c): Determinar si existe una posible serie de actos jurídicos que: (i) hubiera generado el mismo “beneficio económico razonablemente esperado” y (ii) comprenda un menor número de actos jurídicos

Si la respuesta es **no**

Si la respuesta es **sí**

Paso d): Cuantificar: (i) el efecto fiscal total de la serie de actos **implementada**; y, (ii) el efecto fiscal total de la serie de actos jurídicos **alternativa** identificada en el paso c)

Si (ii) es **mayor** que (i)

Si (ii) es **menor o igual** que (i)

No

Sí

- Este paso es un análisis financiero, no fiscal
- Se debe cuantificar el “beneficio económico razonablemente esperado” **derivado de implementar la operación** analizada (es decir, el beneficio económico que **no** se generaría en ausencia de la operación)
- El “beneficio económico razonablemente esperado” puede incluir: (i) ingresos generados; (ii) reducciones de costos; (iii) aumento de valor de los bienes propiedad del contribuyente; (iv) mejoría del posicionamiento en el mercado de los bienes o servicios que ofrece el contribuyente, y (v) otros similares
- Se deberá considerar la información contemporánea a la fecha en que se realizó la operación, incluyendo proyecciones (financieras) del “beneficio económico razonablemente esperado”, siempre que estas sean equilibradas
- Para estos efectos, el “beneficio económico razonablemente esperado” **no** incluye el “beneficio fiscal”

- Se deberían considerar todos los impuestos federales
- Asimismo, se debería tomar en cuenta cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de contribuciones. Esto incluye los alcanzados a través de: (i) deducciones; (ii) exenciones; (iii) no sujeciones; (iv) no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable; (v) ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución; (vi) el acreditamiento de contribuciones; (vii) la recaracterización de un pago o actividad; (viii) un cambio de régimen fiscal, entre otros