



# Presunción de simulación de actos jurídicos y razón de negocios dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales

Ante el creciente énfasis que se le ha dado al término “razón de negocios” en materia fiscal, este artículo, más que definirlo, busca reflexionar sobre su relación con el concepto de “simulación de actos jurídicos”, como punto de origen para comprender los alcances y repercusiones prácticas en su aplicación cotidiana. Además, dada la compleja interacción entre autoridades fiscales y contribuyentes, esta colaboración busca destacar la importancia práctica de la debida integración de expedientes para los actos jurídicos que realicen los particulares. Esto, en aras de contar, en todo momento, con los elementos necesarios para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales

Autor: Adrián Luis Bueno Osorno,  
Socio Director de la Práctica  
Legal de Baker Tilly México



Autor: Alejandro Márquez Tinoco,  
Gerente Senior Asociado de la  
Práctica Legal de Baker Tilly México

## INTRODUCCIÓN

### Principio de economía de opción y sus límites

**D**e acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad, las partes son libres para celebrar o no contratos. Y al hacerlo obran libremente y sobre un pie de igualdad, poniéndose de acuerdo unos contratantes con otros, fijando los términos del contrato, determinando su objeto, sin más limitación que el orden público.<sup>1</sup>

Por regla general, este principio de autonomía de la voluntad encuentra sus límites en el orden público, las buenas costumbres y la seguridad nacional.

Este principio que se conoce como “la suprema ley de todos los contratos”, no solo resulta aplicable al Derecho Civil, sino que también se encuentra, en mayor o menor medida, en otras ramas del Derecho.

Específicamente en el Derecho Tributario está reconocido como el principio de economía de opción, figura que tiene su origen en el doctrinario español José Larraz, quien reconoció que esta se apega al espíritu de la ley, no siendo contraria al ordenamiento jurídico como, por ejemplo, el fraude a la ley.

En términos sencillos, la economía de opción permite a los contribuyentes optar por un tratamiento fiscal que les represente un mayor ahorro, siempre y cuando esa opción se reconozca expresa o tácitamente en el ordenamiento legal en cuestión y sea lícita, siempre que su actuar sea de buena fe y entre uno y otro tratamiento el beneficio económico sea equiparable.<sup>2</sup>

En el ámbito tributario este principio encuentra su limitante en que la obligación fiscal tiene su origen en la ley, lo cual implica que los pactos entre particulares no pueden modificarla.

Además, el principio de economía de opción encuentra un límite cuando se presenta alguna de las siguientes situaciones o supuestos: **(i)** simulación de actos jurídicos; **(ii)** abuso de la ley; **(iii)** abuso de las formas jurídicas, y **(iv)** fraude a la ley.

De entre las anteriores limitantes resalta –para efectos del presente artículo– la simulación de actos jurídicos. Esta figura se encuentra íntimamente relacionada con los temas de la materialidad de las operaciones y la razón de negocios, los cuales han venido tomando relevancia y forman parte de las Reformas Fiscales que el legislador implementó para el ejercicio 2022, debido a que esta suele utilizarse por algunos contribuyentes como una manera de evasión fiscal.

En este orden de ideas, en palabras de Eugene Gaudemet, existe “simulación”:<sup>3</sup>

*...cuando los efectos de un convenio aparente se modifican o suprimen por medio de otro convenio destinado a quedar secreto. Luego el propósito esencial de la simulación consiste en crear un estado jurídico aparente que no corresponde a la situación real.*

La doctrina y la legislación son unánimes al destacar que existen dos tipos de simulación: Una absoluta y otra relativa.

Según dispone el artículo 2181 del Código Civil Federal (CCF), en la simulación absoluta el acto simulado nada tiene de real, es inexistente, en cambio, en la simulación relativa, al acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter.

### REFORMA FISCAL EN MATERIA DE RAZÓN DE NEGOCIOS Y SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS

Ahora bien, como parte de las modificaciones que entraron en vigor para el ejercicio fiscal 2022, especialmente al Código Fiscal de la Federación (CFF) y la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR),<sup>4</sup> se facultó a las autoridades tributarias para determinar cuándo están en presencia de un acto simulado para efectos fiscales, siendo que, en caso de determinarlo, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Esto, debido a que se parte de la base teórica de que se está ante dos actos jurídicos: Uno simulado y otro real.

Además de lo anterior, se extendió la aplicación de la cláusula antiabuso (razón de negocios) a reestructuras corporativas y enajenaciones de acciones.

Los preceptos añadidos con la Reforma Fiscal se encuentran íntimamente ligados con el artículo 5-A del CFF.

Es decir, para determinar la simulación de actos jurídicos debe identificarse el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, concepto que se encuentra ya definido en el esquema de la cláusula antiabuso, contenida en el referido precepto.

En este esquema, para que las autoridades fiscales puedan determinar que un acto es simulado, deben señalar: **(i)** cuál es el simulado y cuál es el realmente celebrado; **(ii)** cuantificar el beneficio fiscal obtenido con la simulación, y **(iii)** precisar los elementos que se consideraron para determinarla.

Respecto a las facultades para determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, antes mencionadas,

<sup>1</sup> Borja Soriano, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*. 21a. edición. Primera reimpresión. Editorial Porrúa, p. 122

<sup>2</sup> *La economía de opción y la cláusula anti elusión*. Emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon). Septiembre de 2020

<sup>3</sup> Gaudemet, Eugene. *Teoría general de las obligaciones*. 4a. edición. Editorial Porrúa, p. 247

<sup>4</sup> En el CFF se adicionaron párrafos a la fracción II, inciso b,) del artículo 14-B y el numeral 42-B, y en la LISR se adicionó contenido al artículo 24, en su primer párrafo, la fracción XI, y los párrafos antepenúltimo y último

se destaca que el legislador no estableció en la exposición de motivos o en el texto aprobado de la reforma, una cláusula habilitante, por medio de la cual se detallara esta regulación mediante reglas de carácter general.

A la par de la anterior adición, se plantearon reformas mediante las cuales el legislador buscó permear distintas operaciones para las cuales se debe demostrar una razón de negocios al celebrarse, tales como: **(i)** reestructuras corporativas y **(ii)** enajenación de acciones.

Así, se implementará que las reestructuras a grupos de sociedades (fusiones y escisiones) deban tener una razón de negocios, ya que, en caso de carecer de la misma, esos actos corporativos serán considerados como “enajenaciones”, para efectos fiscales, determinando el impuesto a cargo correspondiente.

En ese entendido, el artículo 14-B del CFF establece los casos en que estas operaciones se considerarán enajenaciones, siendo que la autoridad podrá tomar en cuenta las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión o escisión, llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización.

Además, tratándose de enajenaciones de acciones, cuando exista una reestructura societaria las autoridades

ordenamiento fiscal, conforme al procedimiento que prevé el referido precepto.

Por otra parte, resaltan las nuevas facultades de las autoridades fiscales para determinar la simulación de actos jurídicos, pues, por un lado, acreditar que un acto no es simulado requiere de soporte documental suficiente por parte del contribuyente. Así, tal simulación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42-B del CFF, únicamente será determinada para efectos fiscales.

En ese sentido conviene mencionar que las facultades que se adicionan únicamente generarán efectos fiscales, siendo independientes de otras responsabilidades en que se pudiera incurrir.

Se hace esta aclaración, pues si bien la determinación de simulación de actos jurídicos que se ha mencionado solo tendrá efectos fiscales, la descripción de un acto simulado en el ámbito tributario pareciera coincidir con la del tipo penal especial de defraudación fiscal, que se encuentra en el artículo 108 del CFF.

Sin embargo, es necesario aclarar que ello no implica que la primera figura jurídica determinada mediante presunción por las autoridades fiscales actualice el tipo penal del delito de defraudación fiscal.

Se dice lo anterior debido a que, en presencia de una simulación, el resultado final que subsiste es un engaño, tendente a encubrir un acto que es aparente o falso y que está destinado a encubrir a otro efectivamente realizado, con lo cual se aprovecharán los efectos de este último, cuestión que se asemeja al tipo penal que indica:

*...comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*

En el mismo sentido, el artículo 109, fracción IV, del CFF, señala que será sancionado con las mismas penas establecidas para el delito de defraudación quien simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Así, el último párrafo del artículo 5-A del CFF señala que la recaracterización de una operación solo tendrá repercusiones fiscales para determinar contribuciones, accesorios y multas, siendo independiente de las posibles implicaciones penales.

Por tanto, para evitar cualquier tipo de responsabilidad, los contribuyentes tendrán que conservar los medios para demostrar las razones de negocio que los motivan a realizar sus operaciones.

**“...se desprende claramente la intención del legislador, con las reformas apuntadas, que fue evitar o desincentivar la evasión fiscal por parte de los contribuyentes a través de actos simulados y carentes de razón de negocios.”**

fiscales pueden autorizar el diferimiento del pago del impuesto derivado de la ganancia en enajenación de acciones.

No obstante, la autorización en cuestión quedará sin efectos cuando la autoridad, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que la reestructuración o, en su caso, las operaciones relevantes relacionadas con esa misma, celebradas dentro de los cinco años inmediatos anteriores, en conjunto con las efectuadas dentro de los cinco años inmediatos posteriores a que se otorgue la autorización de que se trate, carecieron de una razón de negocios, o bien, que el canje de acciones generó un ingreso sujeto a un Régimen Fiscal Preferente (Refipre).

Con todo lo anterior se desprende claramente la intención del legislador, con las reformas apuntadas, que fue evitar o desincentivar la evasión fiscal por parte de los contribuyentes a través de actos simulados y carentes de razón de negocios.

Desde nuestra perspectiva, las reformas en cuestión bien pudieran comprenderse dentro del alcance del artículo 5-A del CFF, que regula la cláusula antiabuso en nuestro

## RELACIÓN ENTRE MATERIALIDAD Y RAZÓN DE NEGOCIO

Precisado lo anterior, es indispensable que los contribuyentes conozcan la estrecha relación que hay entre la razón de negocios y la materialidad de las operaciones, si desean conservar los elementos necesarios para demostrar que sus transacciones realmente sucedieron con un motivo económico razonable.

Por tanto, es necesario comprender el impacto del término “razón de negocios” en la vida cotidiana de los contribuyentes y sus repercusiones para la integración de la contabilidad, además de sus implicaciones en el ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

Cabe recordar que desde 2014, con la incorporación del artículo 69-B al CFF, la autoridad fiscal ha instaurado un procedimiento de revisión con el ánimo de identificar la materialidad de las operaciones, el cual se encuentra previsto en el ejercicio de sus facultades de comprobación, con el fin primordial de desincentivar prácticas abusivas por parte de los contribuyentes.

De ahí que este requisito sea cuestionado por las autoridades cuando los contribuyentes desean ejercer derechos como: **(i)** la deducibilidad de las erogaciones; **(ii)** el acreditamiento de impuestos; y **(iii)** la procedencia de devoluciones, entre otros.

Así, al analizar la materialidad de las operaciones, la autoridad puede cuestionar la razón de negocios. Ese término fue introducido al sistema jurídico mexicano mediante la adición del artículo 5-A del CFF, en 2020, entendiéndolo como el *beneficio económico cuantificable razonablemente esperado*,<sup>5</sup> el cual debe ser mayor al beneficio fiscal.<sup>6</sup>

Es preciso señalar que antes de la incorporación de ese artículo al CFF, se había tomado el término de “razón de negocios” como elemento económico para identificar la simulación de actos jurídicos.

Sin embargo, al no contar ese concepto con una definición legal, se generaron criterios como el contenido en la tesis VIII-J-1aS-99,<sup>7</sup> la cual (aunque no lo define) indica que la *razón de negocios* es un elemento adicional a tomar en cuenta para determinar la inexistencia de la materialidad

de operaciones; no obstante, no debe ser el único elemento que sea considerado para llegar a esa conclusión.

Ahora bien, es menester aclarar que, en términos de los artículos 5-A y 14-B del CFF, así como 24 de la LISR, la autoridad fiscal únicamente podrá presumir la ausencia de razón de negocios en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Por tanto, se advierte con claridad que la razón de negocios es necesaria para demostrar que una operación no fue simulada y, además, es un elemento adicional o complementario para generar convicción de que esta efectivamente sucedió.

## DOCUMENTACIÓN SOPORTE DE LA MATERIALIDAD Y LA RAZÓN DE NEGOCIO

Por regla general, quien asevera que existió una simulación de actos jurídicos está obligado a demostrarlo. Por tanto, si las autoridades fiscales cuestionan y presumen que una operación fue simulada para obtener un beneficio fiscal indebido, están obligadas a demostrarlo en los términos del multicitado artículo 5-A del CFF.

No obstante, esa presunción acepta prueba en contrario, por lo que el contribuyente debe estar preparado a fin de conservar en su contabilidad los elementos necesarios para demostrar que sus operaciones efectivamente se realizaron y que tuvo motivos económicos razonablemente esperados.

Por tanto, ante el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, será el contribuyente quien deberá contar con elementos para generar convicción de su legal autodeterminación, los cuales tendrá que conservar como parte de su contabilidad.

También deberá conservar los elementos que demuestren la materialidad de sus operaciones, debido a que es el particular quien conoce su operación y su forma de registro, al contar con la libertad de integrar su contabilidad de conformidad con sus actividades.

Siguiendo esa lógica, comprender el concepto de “razón de negocios” se vuelve necesario para demostrar la materialidad de las operaciones. Su importancia radica, entre otros aspectos, en el impacto que tiene respecto de la documentación que debe integrar la contabilidad del contribuyente.

<sup>5</sup> El sexto párrafo del artículo 5-A del CFF, indica:

...

*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.*

...

<sup>6</sup> El quinto párrafo del artículo 5-A del CFF indica:

...

*Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. ...*

<sup>7</sup> Tesis de jurisprudencia por reiteración, de rubro: RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), cuyo primer precedente data de 2017



Y es que ahora, además de mostrar que se conserva soporte documental del registro contable o financiero de las operaciones, debe demostrarse que la operación se efectuó realmente, contestando a preguntas como: ¿Qué operación?, ¿cuándo sucedió?, ¿cómo sucedió?, ¿quién intervino?

Finalmente, deberá demostrarse que la misma tuvo un motivo económico razonable, respondiendo a cuestionamientos como: ¿Por qué se hizo la operación?, o ¿qué beneficio se esperaba?

### EXPEDIENTE DE DEFENSA PARA DEMOSTRAR LA RAZÓN DE NEGOCIOS

Como lo indica la tesis aislada 1a. XLVII/2009,<sup>8</sup> demostrar que un hecho o negocio jurídico fue artificioso o no, es un tema de gran complejidad, que requiere de un análisis particular de cada caso concreto, aplicando los parámetros establecidos en el artículo 5-A del CFF, mediante un ejercicio de ponderación entre los beneficios esperados y la carga fiscal que la operación generó.

Entonces, para contar con la información que sea el soporte integral de una operación, los contribuyentes deberán de incluir, como parte de su contabilidad, elementos que no eran tradicionalmente considerados en ella, tales como: Proyecciones económicas, financieras y de mercado, además de otras que demuestren su materialidad.

Partiendo de que son diferentes las circunstancias de cada contribuyente, la dificultad de demostrar la materialidad de sus operaciones implica un análisis integral y multidisciplinario.

Por tanto, en el mismo sentido, para demostrar la razón de negocios, además de que se requiere conocer el motivo económico concreto de cada operación, es necesario partir de elementos básicos como: **(i)** la descripción del negocio jurídico; **(ii)** los involucrados; **(iii)** lugares y momentos; **(iv)** los procesos y, por supuesto, **(v)** la planeación de resultados que amparen el beneficio esperado.

Entonces, si la “razón de negocios” es un término originalmente tomado del léxico financiero, que se refiere a los motivos comerciales o económicos que dan origen a una

<sup>8</sup> No. de Registro digital 167560. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXIX. Primera Sala. Materia administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. XLVII/2009. Abril de 2009, p. 577. Rubro: CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE.

operación y que deriva de la economía de opción de cada contribuyente, por ende, para demostrarla es necesario atender a cuestiones financieras y de mercado, que den el contexto de la operación y proporcionen elementos objetivos razonables para dar sustento al acto o negocio jurídico.

Para tal efecto, desde una perspectiva práctica resulta recomendable la integración de un expediente de defensa como parte de la contabilidad del contribuyente, que contenga, además de los registros contables de la operación, elementos que permitan observar el panorama completo, desde los antecedentes del negocio jurídico, su planeación, el desarrollo o ejecución, para concluir con los objetivos y los resultados.

La palabra clave desde el ámbito probatorio es el “provecho” esperado, siendo este el *beneficio o utilidad que se consigue o se origina de algo o por algún medio*.<sup>9</sup>

Ese provecho puede ubicarse en dos momentos: El primero, previo a la realización de la operación, en el proceso de toma de decisiones, al evaluar el provecho esperado o al menos estimado, y el segundo, durante la ejecución o conclusión del acto, cuando ya se han materializado y son palpables los resultados obtenidos.

Por tal razón, aun cuando la obtención de un beneficio económico futuro puede ser incierto, las expectativas para obtenerlo deben de ser razonables. Por consiguiente, se propone que la integración de la contabilidad incluya, entre otros elementos, la planeación de las operaciones con los objetivos y resultados que permitan documentar de manera suficiente el motivo económico para la toma de decisiones, que derivan en operaciones que finalmente pueden ser objeto de verificación por parte de las autoridades fiscales.

Nos encontramos en una etapa temprana de implementación de la figura de razón de negocios en materia fiscal en México, por lo que aún no es posible hablar de unificación de criterios.

No obstante, existen elementos normativos y criterios jurisdiccionales que permiten definir sus parámetros básicos<sup>10</sup> para fomentar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y el ejercicio adecuado de facultades de comprobación.

Por tanto, al hablar de contabilidad también habrá que considerar elementos económicos, financieros y de materialidad, recordando que, en cada caso concreto, la razón económica de cada negocio dependerá del contexto de cada contribuyente.

## CONCLUSIÓN

La simulación de actos en general parte de un acto distinto o falso, que encubre en un acto real que en verdad produce los efectos jurídicos, independientemente si la perspectiva es la materia fiscal, civil o incluso penal.

La reforma para 2022, respecto de los temas de la simulación de actos jurídicos y la razón de negocios, reitera lo ya plasmado con la adición de los artículos 5-A y 69-B del CFF. Con ello se refuerza la intención de desincentivar las prácticas indebidas mediante normas antiabuso.

Cabe mencionar que la norma antiabuso, al ser aplicada, busca reconocer el efecto fiscal real de las operaciones para nulificar los beneficios indebidos que se pudieran obtener mediante simulación de actos jurídicos, por lo que únicamente implicará la determinación de contribuciones, accesorios y multas.

No obstante, este efecto será independiente de cualquier responsabilidad en que se pudiera incurrir, así que una recharacterización de operaciones por falta de razón de negocios no excluye la posibilidad de otra falta.

Por tanto, se recomienda al contribuyente analizar si su contabilidad es suficiente para demostrar el debido registro de sus operaciones, que cuente con una razón de negocios y que actúe de buena fe, recordando que las presunciones de ausencia de materialidad y razón de negocios, así como de simulación de actos jurídicos, aceptan prueba en contrario.

Para acceder al Decreto de  
Reforma Fiscal 2022 (DOF 12-  
XI-2021) escanee el Código QR



<sup>9</sup> Definición que se encuentra en el *Diccionario de la Lengua Española*

<sup>10</sup> Figuras como la materialidad, simulación, elusión y evasión fiscal, entre otras