

EN TORNO DE LA UNITARIEDAD O PLURALIDAD DE LAS RAZONES DE NEGOCIOS

DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

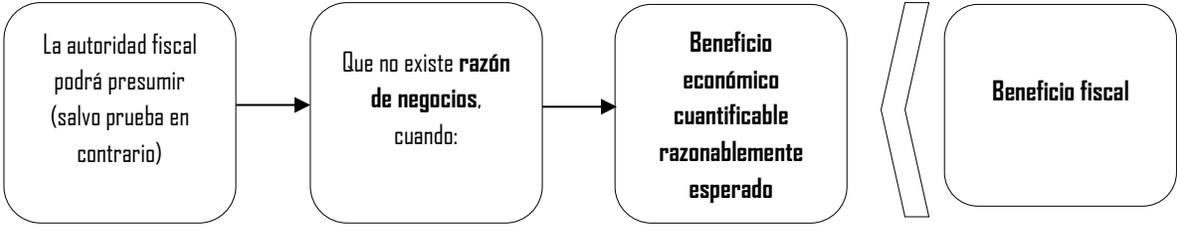
Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Errequerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

EN TORNO DE LA UNITARIEDAD O PLURALIDAD DE LAS RAZONES DE NEGOCIOS

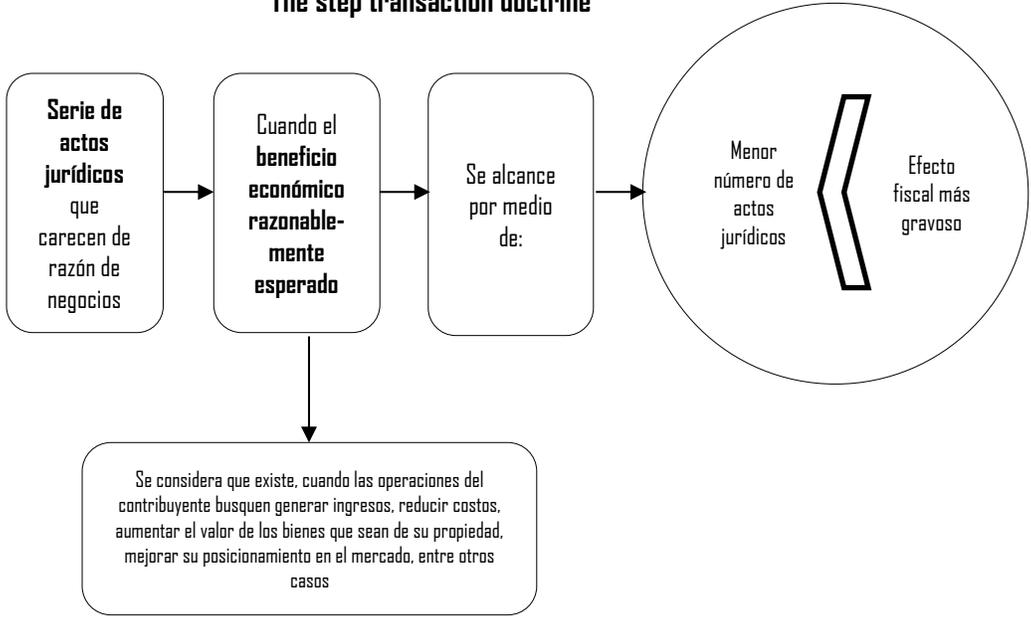
DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Después de diversos intentos de incorporar la Cláusula General Anti-abuso o Anti-elusión al Código Fiscal de la Federación (CFF), debido a los sucesivos rechazos del Senado, por considerarla un atentado a la seguridad jurídica, finalmente, en la Reforma Fiscal para 2020, se adicionó el artículo 5-A, que faculta a la autoridad fiscal, en el contexto del ejercicio de sus facultades de comprobación, a exigir la justificación de la existencia de la Razón de Negocios, por medio de las dos presuntivas siguientes:

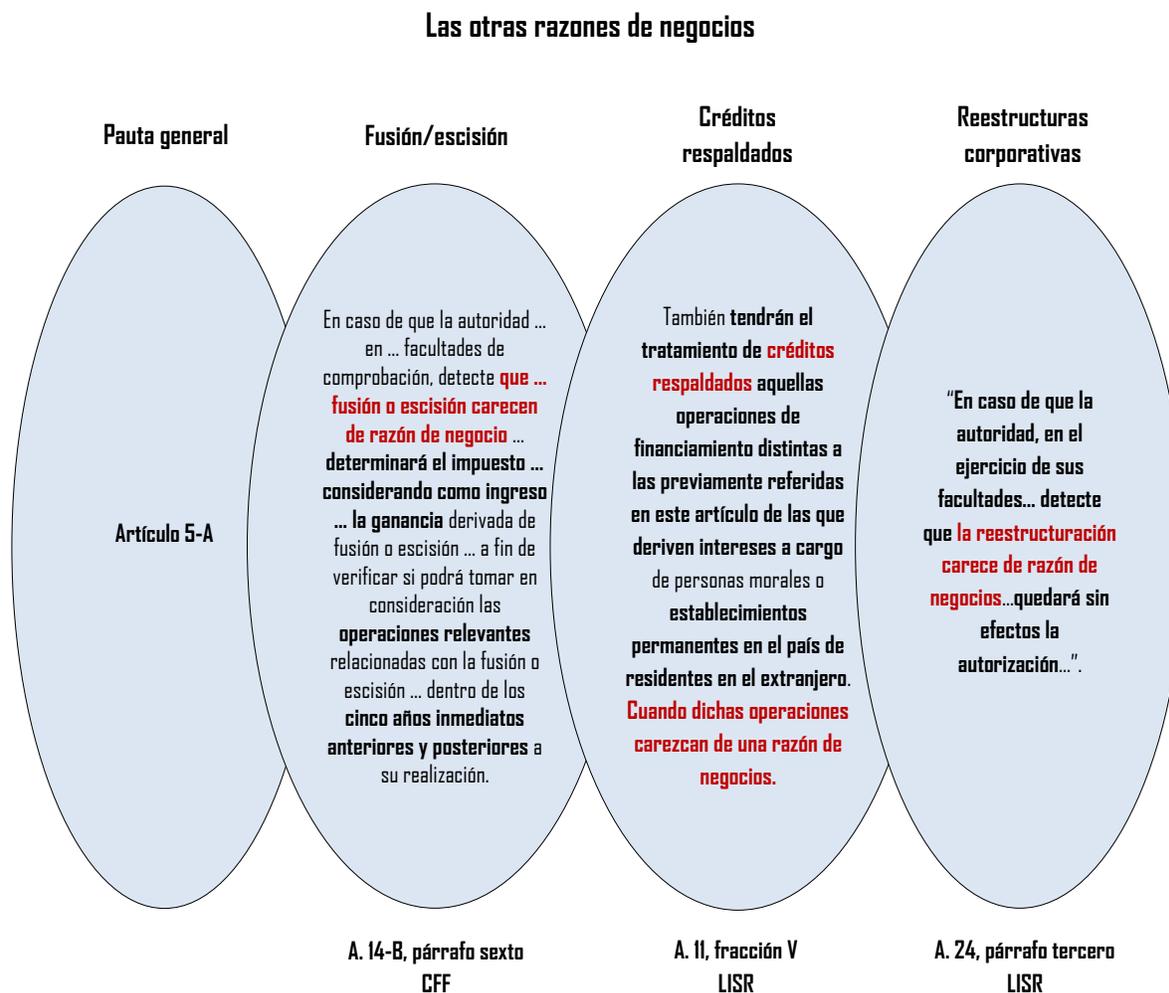
Presunción general de inexistencia de razón de negocios



Presunción específica The step transaction doctrine



Con motivo de la Reforma Fiscal para 2022 se incorporó la exigencia de la razón de negocios, referida a diversos contextos normativos (**fusión/escisión, créditos respaldados y reestructuras corporativas**), tal como se muestra en el siguiente diagrama:



Derivado de este cambio legislativo, surgen cuestionamientos importantes, respecto de la funcionalidad, interpretación y alcance de la figura de la Razón de Negocios, prevista y regulada originalmente en el artículo 5-A, como hipótesis de recharacterización o desestimación tributaria, o lo que es igual, hipótesis condicionante tributaria, en su relación con estos nuevos supuestos de exigencia de Razón de Negocios.

Entre las interrogantes, que resulta fundamental dilucidar, se encuentran las siguientes:

1. Si las razones de negocios a que se refieren, respectivamente, el artículo 14-B, párrafo sexto del CFF, y el artículo 11, fracción V y 24, párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), ¿deben entenderse en los rigurosos términos de lo previsto y regulado por el artículo 5-A con todas sus implicaciones, alcances y consecuencias?

O si:

2. ¿Tales razones de negocios constituyen nuevas categorías conceptuales, diferenciadas de la figura originalmente configurada en el artículo 5-A y, por ende, con una funcionalidad propia, así como con alcances y consecuencias distintos?

En abono de la primera posibilidad, tenemos, por lo menos, las siguientes piezas del derecho:

- I. Principio de plenitud hermenéutica del derecho, o de coherencia normativa.
- II. Elemento sistemático o armónico de la interpretación jurídica.
- III. Principio de la aplicación de la normativa del (CFF) en defecto o ausencia de previsiones específicas en las leyes especiales.

Consideraciones adicionales, que parecieran robustecer esta vertiente interpretativa, son las consistentes en que:

- a) El concepto operativo que permite decodificar y aplicar en la práctica la figura de la Razón de Negocios, es la noción del BERE (Beneficio Económico Razonablemente Esperado) en su contraste con el Beneficio Fiscal (conceptos definidos, respectivamente, en los párrafos sexto y quinto del artículo 5-A).
- b) El estándar de prueba del BERE (se considerará 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), solo se encuentra previsto y regulado en el artículo 5-A.
- c) El procedimiento específico, que posibilita la aplicación de la pauta de la Razón de Negocios, en el contexto del ejercicio de las facultades de comprobación, es el previsto en el párrafo tercero del artículo 5-A (la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo).

En contraste, y como consideraciones que pudieran justificar la hipótesis de que, el concepto de Razón de Negocios, a partir de las adiciones operadas en la reforma fiscal para 2022, ya no es un concepto unitario y que, por ende, no existe una sola Razón de Negocios, sino diversas Razones de Negocios, tenemos las siguientes:

1. El argumento de la reducción o reconducción a la unidad normativa, es el propio y correspondiente a las situaciones de incompletitud que requieren ser suplementadas, normalmente denominado en el derecho como supletoriedad (aun cuando, en estos casos, pudiéramos reconocer ciertas notas conceptuales de esta índole), por contraste con las situaciones de complementariedad o superposición normativa (cuadro de completitud normativa adicionada), que son las situaciones que parecieran estar presentes, por lo menos, en el caso específico de las Razones de Negocios previstas en los artículos 14-B, párrafo sexto del CFF y 24, párrafo tercero de la LISR, en la medida en que incorporan elementos adicionales a los previstos por el artículo 5-A.

En efecto, tales elementos adicionales, consisten en la tipificación de las operaciones relevantes relacionadas con la operación de fusión/escisión o de restructura corporativa, llevadas a cabo dentro de los cinco años inmediatos anteriores y posteriores a su realización, que la autoridad fiscal podrá tomar en consideración para calificar la existencia o no de la Razón de Negocios, en el específico caso del artículo 14-B, párrafo sexto del CFF, o que el contribuyente deberá dar a conocer mediante la declaración informativa correspondiente, en el supuesto previsto por el artículo 24, párrafo tercero de la LISR.

OPERACIONES RELEVANTES (14-B CFF)

[...] se entenderá por operaciones relevantes cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

1

Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de las derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, o de voto favorable necesario para la toma de dichas decisiones.

2

Se otorgue el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad fusionante, de la escidente, de la escindida o escindidas, según corresponda, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.

3

Se disminuya o aumente en más de 30% el valor contable de las acciones de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, en relación con el valor determinado de éstas a la fecha de la fusión o escisión de sociedades, el cual se consignó en el dictamen establecido en este precepto.

4

Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, tomando como base el consignado en el dictamen.

5

Un socio o accionista que recibió acciones por virtud de la fusión o escisión, aumente o disminuya su porcentaje de participación en el capital social de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, y como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.

6

Se cambie la residencia fiscal de los socios o accionistas que recibieron acciones de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, o bien, de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

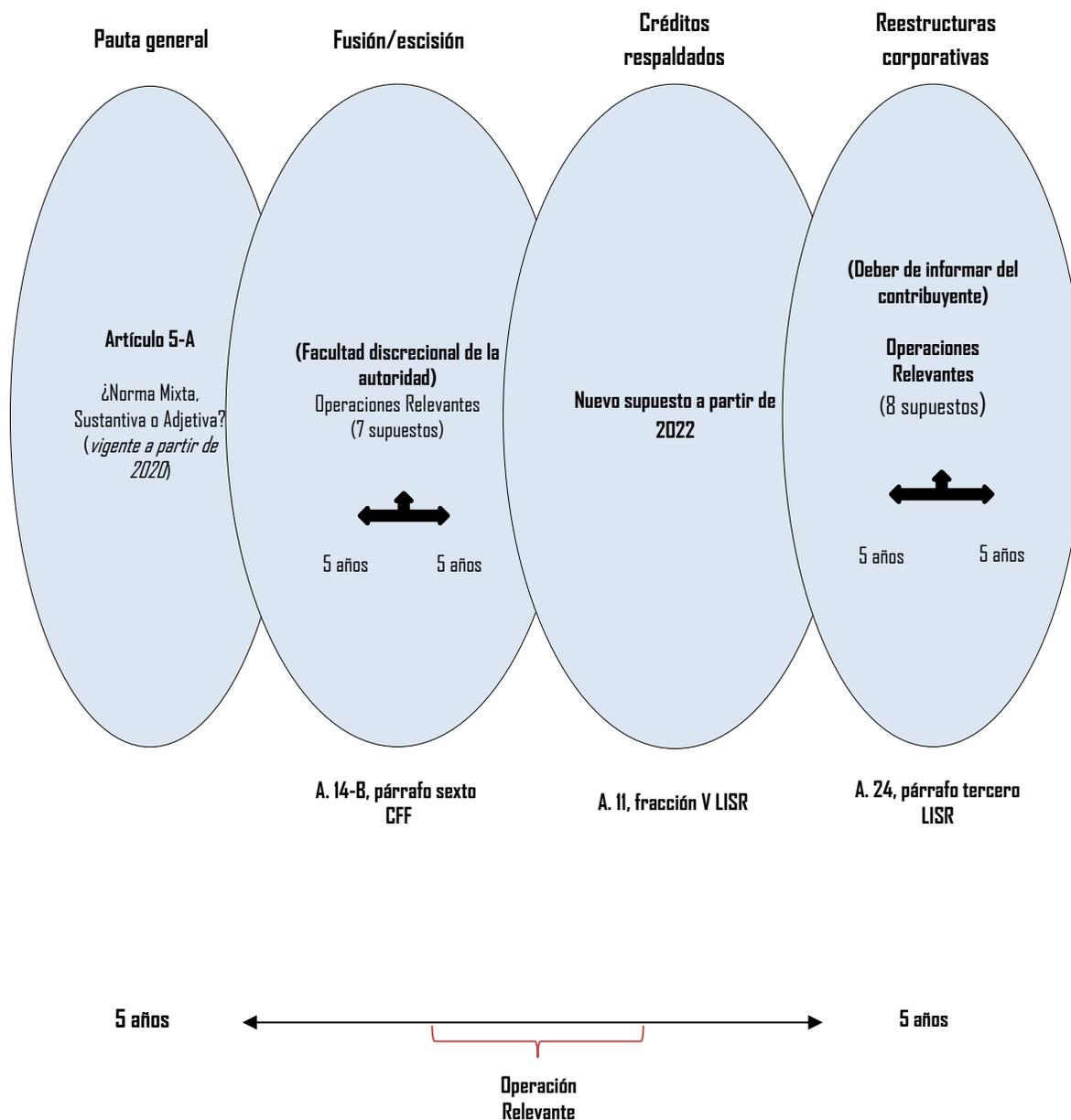
7

Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad fusionante, escidente, escindida o escindidas, según corresponda, consignados en el dictamen.

(Énfasis añadido).

- Por disposición expresa del último párrafo del artículo 5-A: “La expresión Razón de Negocio será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”. Es decir, este concepto autárquico, pareciera excluir la posibilidad de aplicar el BERE, en los términos del 5-A a cualquier otro contexto normativo que no sea el propio precepto, como podrían ser los casos incorporados debido a la Reforma Fiscal para 2022.
- Las situaciones previstas en el caso específico de las Razones de Negocios de los artículos 14-B, párrafo sexto del CFF, y 24, párrafo tercero de la LISR, contemplan ámbitos

temporales de validez específicos, al aludir a los periodos de cinco años anteriores y posteriores, tal como se ilustra en el siguiente diagrama:



OPERACIONES RELEVANTES EN REESTRUCTURAS DE SOCIEDADES (A. 24 LISR)

Para efectos de este artículo se entenderá por operaciones relevantes cualquier acto, independientemente de la forma jurídica utilizada, por el cual:

- 1 ▪ Se transmita la propiedad, disfrute o uso de las acciones o de los derechos de voto o de veto en las decisiones de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante o de voto favorable necesario para la toma de las decisiones en dichas sociedades.
- 2 ▪ Se otorga el derecho sobre los activos o utilidades de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante, en caso de cualquier reducción de capital o liquidación, en cualquier momento.
- 3 ▪ Se disminuya o aumente, en más de 30%, el valor contable de las acciones de la sociedad emisora, en relación con el valor contable determinado a la fecha de la solicitud de autorización a que se refiere este artículo, el cual se consignó en el dictamen establecido en este precepto.
- 4 ▪ La sociedad emisora, la sociedad adquirente y la sociedad enajenante dejen de consolidar sus estados financieros de conformidad con las disposiciones que las regulen en materia contable y financiera, o bien, que estén obligadas a aplicar.
- 5 ▪ Se disminuya o aumente el capital social de la sociedad emisora, la sociedad adquirente o la sociedad enajenante, tomando como base el capital social consignado en el dictamen
- 6 ▪ Un socio o accionista aumente o disminuya su porcentaje de participación directa o indirecta en el capital social de la sociedad emisora, la sociedad adquirente o la sociedad enajenante, que intervinieron en la reestructura y, como consecuencia de ello, aumente o disminuya el porcentaje de participación de otro socio o accionista de la sociedad emisora, tomando como base los porcentajes de participación en el capital social de dichos socios o accionistas consignados en el dictamen.
- 7 ▪ Se cambia la residencia fiscal de la sociedad emisora, de la sociedad adquirente o de la sociedad enajenante.
- 8 ▪ Se transmita uno o varios segmentos del negocio de la sociedad emisora, o bien, de la sociedad adquirente o enajenante relacionado con uno o varios segmentos del negocio de la emisora, consignados en el dictamen.

PERSPECTIVAS CONCLUSIVAS

Si la perspectiva de la unitariedad de la Razón de Negocios, es decir, que solo existe una Razón de Negocios (y que toda alusión a ella nos remitiría al artículo 5-A) implica importantes retos de interpretación jurídica, en cuanto a su alcance y significación. La perspectiva de que existen diversas Razones de Negocios resulta más desafiante porque implicaría remitirnos a referentes hermenéuticos distintos de lo previsto por el artículo 5-A, tales como los precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que aluden a un cóctel de categorías conceptuales como sustancia jurídica, sustancia económica, práctica comercial ordinaria, Fraus Legis, Business Purpose, propósito lucrativo, sustancia sobre forma (que, a su vez, puede ser abordado desde el ángulo de las NIF o desde el elemento histórico progresivo y comparativo, a partir del diálogo entre estándares de derechos nacionales y precedentes internacionales) o, incluso, la eventual aplicación del Test del Propósito Principal (Principal Purpose Test) contemplado en la Acción 6 de BEPS, con todos los riesgos de interpretación arbitraria que ello implica y de violaciones a los principios de certeza y seguridad jurídica.