



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURIA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

TESIS

**“LA PLANEACION FISCAL APLICADA INADECUADAMENTE,
SUS RIESGOS Y CONSECUENCIAS”**

PRESENTA:

ENRIQUE NICOLAS TORRES HURTADO

DIRECTOR DE TESIS:

DR. ZOE TAMAR INFANTE JIMENEZ

MORELIA, MICHOACÁN, ABRIL DE 2023



DEDICATORIAS:

Dedico el presente trabajo de investigación a DIOS nuestro señor, por haberme dado la oportunidad de realizarme como profesionista y ser un ejemplo para aquellas generaciones de Contadores Públicos y de Maestros en Fiscal, los cuales han convivido conmigo y hemos compartido nuestros conocimientos en la materia fiscal.

A mi familia:

Especialmente a mi esposa Luz María, por ser mi compañera de toda una vida y haber permitido que utilizara tu tiempo en esta noble labor del conocimiento, te amare siempre.

A mis dos hijas, Veronica (tito) por ser una excelente hija, buena profesionista, buena alumna y buena madre eres el motor de mi vida, te quiero mucho.

A mi hija Paola (pollini) que ya no nos acompaña más, que sin duda le hubiera gustado el tema que he desarrollado, siempre te voy a querer.

A mi nieto Paulo por ser tan inquieto y sin duda alguna me superarás y con mucho, recuerda a tu abuelo, te amo.

A mi nieto Luis Angel por ser tan inteligente y tenaz, cualidades que hoy son necesarias, te amo.

A mi asesora de tesis, la Doctora Alba María Ortega Gómez, por su gran ayuda y orientación en la realización del presente trabajo de investigación.

A mi asesor de Tesis el Doctor Zoe Tamar Infante Jiménez, por su desinteresada ayuda profesional que me otorgó en la realización del presente trabajo de investigación.

A los miembros de mi mesa de jurado asignado por la facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, Mtra. Elvia Main García Chevez, Doctora Rubi Esperanza Zizumbo Zacarias, Mtra. Elizabeth Monroy Tellez y el Doctor Carlos Francisco Ortiz Paniagua, les agradezco su valiosa orientación y revisión de mi tesis.

A la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, por todas las facilidades que me otorgó para la realización de los estudios de Maestría en la defensa de los contribuyentes y la utilización de sus recursos, agradezco a todos los docentes que impartieron su cátedra en la maestría así como a su coordinadora, doctora Priscila Ortega Gómez.

A mis compañeros de la Maestría en la defensa del contribuyente, gracias por sus comentarios y su compañerismo.

GLOSARIO :

CPEUM Constitución política de los estados unidos mexicanos

CFF Código fiscal de la federacion

D.O.F Diario oficial de la federacion

LFDC Ley federal de los derechos del contribuyente

LFPCA Ley federal de procedimiento contencioso administrativo

LISR Ley del impuesto sobre la renta

LIVA Ley del impuesto al valor agregado

PRODECON Procuraduria de la defensa de los contribuyentes

RCFF Reglamento del codigo fiscal de la federacion

RLISR Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta

RLIVA Reglamento de la ley del impuesto al valor agegado

SAT Servicio de administracion tributaria

SCJN Suprema corte de justicia de la nacion

TFJA Tribunal federal de justicia administrativa

RESUMEN:

Las actividades que realizamos desde que egresamos de nuestra licenciatura como contadores públicos, abogados o carreras afines, nuestra principal preocupación siempre fue el realizar nuestra actividad con eficiencia, efectividad y profesionalismo, cualidades que hemos cuidado hasta nuestros días, aunque ya se tengan otra clase de estudios más avanzados, el tema del presente trabajo de investigación, involucra nuestras actividades las cuales debemos realizar dentro de un marco ético filosóficamente hablando y no involucrarnos en aquellas actividades que impliquen un peligro para nuestra integridad profesional. “Los riesgos y consecuencias de la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada” plasmado en el presente trabajo de investigación, implican desde su concepción que la actividad, tanto del contribuyente como del profesionista, socios o accionistas, trabajadores y otras personas involucradas, estén bajo la vigilancia de las autoridades fiscales, las cuales, en ejercicio de sus atribuciones, pueden detectarlas y sancionarlas, en tiempos pasados las autoridades fiscales podían detectar dichas operaciones en forma tardía y por consiguiente el tiempo corría en favor del contribuyente que realizaba esta actividad para dejar de pagar los impuestos que le correspondían, hoy las autoridades fiscales cuentan con herramientas más eficientes para detectar este tipo de operaciones, de ahí nuestra preocupación porque el empresario y sus asesores puedan tener problemas mayores.

Palabras clave:

SAT Servicio de Administración Tributaria

ETICA Código de aceptación empresarial y Profesional

DELITO FISCAL Conducta Indebida ante las Autoridades Fiscales

OPERACIONES INEXISTENTES Operaciones no realizadas

EXPERTOS EN MATERIA FISCAL Estudiosos de la materia fiscal

ABSTRACT:

The activities we carry out since we entered our bachelor's degree as public accountants' lawyers or related careers, our main concern has always been to carry out our activity efficiently, effectiveness and professionalism, qualities that we have taken care of to this day, even if we already have other more advanced studies. The subject of this research work involves our activities which we must carry out within an ethical framework philosophically speaking and not get involved in those activities that involve a danger to our professional speaking and not get involved in those activities that involve a danger to our professional integrity, the risk and consequences of the application of planning the risks and consequences of the application of tax planning in an inappropriate way reflected in this research work imply from its conception that the activity of both the taxpayer and the professional partners or worker shareholders and other people involved are under the tax authorities who in the exercise of their powers can detect and punish them. In the past tax authorities were able to detect such operations late and therefore the time ran in favor of the taxpayer who carried out this activity to stop paying the taxes that corresponded to him today the tax authorities have more efficient tools to detect this type of operation hence our concern that the employer and his advisors may have greater problems.

INDICE

INTRODUCCION:	11
CAPITULO 1	13
FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACION	13
1.1 Planteamiento del problema	13
1.2 Descripción del problema	13
1.3 Situación actual.....	14
1.3.1 Descripción	14
1.3.2 Antecedentes históricos	14
1.3.3. Proceso de detección.....	15
1.4 Preguntas de investigación.....	15
1.4.1 Pregunta General:.....	15
1.4.2 Preguntas Específicas:	16
1.5 Objetivos de la investigación.....	16
1.5.1 Objetivo general.....	16
1.5.2 Objetivos específicos	17
1.6 Hipótesis de la Investigación	17
1.6.1 Hipótesis General	17
1.6.2 Hipótesis Específicas	17
1.7 Enfoque, tipo y alcance de la investigación	18
1.7.1 Enfoque	18
1.7.2 Tipo	19
1.7.3 Alcance	19
1.8 Identificación de variables	19
La primera la variable independiente	19
La segunda será la variable dependiente	19
1.9 Justificación	20
1.10 Trascendencia	20
1.11 Horizonte Temporal Y Espacial.....	21
1.12 Viabilidad de la Investigación	21
1.13 Matriz de Congruencia.....	22
CAPITULO 2-	24
MARCO TEORICO	24
2.1 Antecedentes.....	24
2.2 Conceptos clave.....	25
2.3 La evolución de la planeación fiscal hasta nuestros días.....	25

2.4 El concepto de planeación fiscal	26
2.5 Etapas de la planeación fiscal	27
Planteamiento del problema específico fiscal.....	27
2.5.1. Recopilación de información fiscal.....	27
2.5.2 Análisis y diagnóstico preliminar del problema fiscal	27
2.5.3 Diseño de la resolución evaluación y selección de alternativas fiscales.....	27
2.5.4 Presentación al cliente del proyecto de planeación fiscal.....	28
2.6 Lo que es y lo que no es planeación fiscal.....	28
2.6.1 Lo que sí es planeación fiscal	28
2.6.2 Lo que no es planeación fiscal:	28
2.7 Los beneficios de aplicar la planeación fiscal en forma adecuada	28
2.8 La planeación fiscal de acuerdo con el código de ética profesional.....	29
Caso 1- Aspectos fiscales en materia de impuesto al valor agregado	30
Caso 2- Aspectos fiscales en materia de impuesto sobre la renta	34
2.9 Presunción de operaciones inexistentes.....	37
2.10 Análisis de la exposición de motivos del artículo 69-B del código fiscal de la federación del 9 de diciembre del 2013	39
En la reforma del 25 de junio de 2018, al artículo 69-B del código fiscal de la federación la.....	40
2.11 Materialidad de los actos jurídicos.....	43
2.11.1 De acuerdo con las normas de información financiera (NIFS)	44
2.11.2 De acuerdo con el control interno de la empresa	44
2.12 Casos de mayor relevancia en la presunción de operaciones inexistentes	45
2.12.1 Operaciones inexistentes desde el punto de vista empresarial	45
2.13 La razón de negocios para efectos fiscales	60
2.14 La reconversión de las operaciones fiscales	61
2.15 Los principales riesgos de las empresas	63
2.15.1 Los riesgos económicos.....	64
2.15.2 Los riesgos fiscales.....	65
2.16 La vulnerabilidad de las empresas.....	66
2.17 Los riesgos de una revisión fiscal.....	67
2.18 Los riesgos de la aplicación de la planeación fiscal.....	68
2.18.1 La ocurrencia de una planeación fiscal en forma incorrecta.....	70
2.19 El impacto que causa una planeación fiscal aplicada en forma Incorrecta.....	71
2.19.1 Las consecuencias en la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada.	72
2.20 La culpabilidad de las empresas	75

2.21 El derecho y la ética empresarial.....	78
2.22 Las infracciones en materia fiscal.....	80
2.22.1 Infracciones graves	80
2.22.2 Infracciones no graves.....	81
2.23 Los delitos en materia fiscal	81
2.23.1 El delito de defraudación fiscal	82
2.23.2 El delito de evasión fiscal	82
2.24 La presunción de inocencia en las operaciones fiscales.....	82
2.25 Los medios de defensa en materia fiscal.....	84
2.25.1 El juicio de ventanilla	84
2.25.2 La reconsideración administrativa.....	85
2.25.3 Recurso de aclaración.....	85
2.25.4 El Juicio en la vía administrativa (revocación).....	85
2.25.5 El juicio contencioso administrativo (nulidad).....	88
2.25.6 La resolución del acto impugnado:.....	91
2.26 Partes del juicio de amparo:.....	94
2.26.1 Requisitos del amparo indirecto	94
2.26.2 Requisitos del amparo directo:	96
2.27 Medios alternativos de defensa fiscal.....	108
2.28 Las resoluciones fiscales, en el juicio de nulidad	111
CAPITULO 3-.....	113
DISEÑO METODOLOGICO DE LA INVESTIGACION	113
3.1 Diseño Metodológico	113
3.2 Técnicas de recolección de datos	115
3.3 Instrumentos de recolección de datos.....	115
3.3.1 Construcción del instrumento de recolección de datos	116
3.3.2 La validez, la confiabilidad y la objetividad de la investigación	120
3.3.3 Prueba piloto	121
3.3.4 Instrumento	123
CAPITULO 4	124
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	124
4.1 La planeación fiscal aplicada inadecuadamente, sus riesgos y consecuencias	124
4.1.1 La planeación fiscal en nuestros días,	124
4.1.2 La planeación fiscal como estrategia y herramienta de evaluación	125
4.1.3 Código de ética profesional	125
4.1.4 Principales riesgos fiscales de las empresas	125
4.1.5 Temas controversiales en materia fiscal	126

4.1.6 La materialidad de los actos jurídicos	126
4.1.7 “Todo lo que usted quería saber sobre los delitos fiscales.....	126
4.1.8 Las Consecuencias penales de la venta de facturas.....	127
Las consecuencias de las investigaciones anteriores:	127
4.2 Análisis de la aplicación del instrumento al grupo de expertos en materia fiscal y legal	128
4.2.1 Resultados de la aplicación del cuestionario a los expertos en la materia fiscal y legal.....	130
4.3 Grafica de resultados	132
CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS.....	135
CONCLUSIONES	135
RECOMENDACIONES:	137
SUGERENCIAS	139
BIBLIOGRAFÍA:	140
ANEXOS:	143
Anexo 1 Cuestionario de materialidad requerido por el SAT.....	143
Anexo 2 Listado de contribuyentes al mes de noviembre del 2021	146
Anexo 3 Decreto de reformas a diversos ordenamientos publicado en el diario oficial de la federación el 8-11-2019.....	148

INTRODUCCIÓN

La planeación fiscal o las estrategias corporativas y fiscales, nombre del tema que se utiliza ahora, por motivos de que la terminología influye mucho para que las Autoridades fiscales, realicen actos de fiscalización, pues para estas no debería existir dicho término, pero no debe haber ningún inconveniente con el término que utilizemos ya que en todas las empresas se realizan planes, financieros, de producción, de selección de personal, de comercialización y porque no también de índole fiscal, en el presente trabajo de investigación, analizaremos la planeación fiscal desde la perspectiva de su aplicación en forma ineficiente o inadecuada, dando algunos ejemplos de lo cual algunos autores también la pueden llamar, planeación fiscal agresiva o creativa, sus riesgos y sus consecuencias.

En el capítulo 1 Los fundamentos de la investigación; realizamos un análisis metodológico, empezando por el planteamiento del problema que existe hoy, por la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada, sus riesgos y sus consecuencias, asimismo realizamos una contextualización de la situación actual en el importante tema de la aplicación en forma inadecuada de la planeación fiscal, en este capítulo, se analizaron las preguntas de la investigación, tanto en forma general, como en forma específica, el objetivo general y los objetivos específicos, la hipótesis de la investigación y en forma general la justificación y la trascendencia de este tema hoy en día, así como su viabilidad y pertinencia para su realización.

En el capítulo 2 del Marco teórico, para lo cual se hace una investigación de los autores más importantes que han escrito sobre este tema de investigación ya sea en libros, revistas, artículos u otro tipo de material, señalando cuales fueron sus análisis y conclusiones, en nuestro concepto cuáles fueron las investigaciones del presente tema más importantes y cuáles han sido las consecuencias y perspectivas, así como sus conceptos clave.

En el Capítulo 3 Analizamos la metodología utilizada, así como el diseño de la investigación, el enfoque en este tipo de investigación la cual, bajo una fundamentación teórica, será cualitativa, con enfoque apegándonos al tipo de

investigación descriptiva, la hipótesis general, así como las hipótesis específicas, todo ello de una manera más bien narrativa que resolutiva. Analizamos cómo ha evolucionado este concepto en nuestro país, los conceptos de planeación fiscal que dan algunos autores, las etapas que pueden conformar la planeación fiscal en las empresas, desde un punto de vista de su implementación, seguimiento y control, además también analizaremos algunos de sus beneficios, cuando esta es aplicada adecuadamente.

En el Capítulo 4 Mediante un informe, de los resultados de la aplicación del instrumento, el cual fue un cuestionario aplicable a un grupo de 15 expertos en materia fiscal y legal, las preguntas van encaminadas a responder el objetivo general como de los objetivos específicos, las variables, tanto la dependiente y la independiente, los tipos de riesgo en las empresas, el saber ponderarlos y controlarlos, los riesgos económicos, por supuesto los riesgos fiscales, la vulnerabilidad de las empresas, los riesgos de una posible revisión fiscal, realizada por las autoridades competentes en esta materia y por último que riesgos implica el establecer una planeación fiscal dentro de la empresa, con los cambios en las disposiciones fiscales que son tan dinámicas.

Por último, se hicieron las Discusiones, conclusiones, recomendaciones y sugerencias, que sobre el tema de investigación que han realizado otros autores, los cuales hemos incluido en el marco teórico y derivado de ello veremos lo más relevante de lo tratado en sus fuentes de información y lo que nosotros hemos adicionado o incluido en el presente trabajo de investigación.

También realizamos una o más, conclusiones, recomendaciones y sugerencias derivadas de la realización del presente trabajo de investigación, las que sin duda van encaminadas a despertar la inquietud, tanto de los empresarios, como de los especialistas y estudiantes de la materia de planeación fiscal y de la propia Universidad Michoacana de San Nicolas de Hidalgo, además de hacer una aportación a la sociedad en general con el objeto de no incrementar la realización de estas figuras de planeación fiscal que son aplicadas inadecuadamente.

CAPÍTULO 1

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema

El Gobierno Federal a través del Servicio de Administración tributaria (SAT), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda, cada vez está revisando con mayor objetividad y minuciosidad las operaciones fiscales que realizan los contribuyentes en México, uno de sus objetivos es el incremento de la recaudación, otro es el que disminuya la corrupción, por lo que las empresas ahora son vigiladas de una forma electrónica a raíz de la implementación de manera general la expedición del comprobante fiscal digital por internet (CFDI) en el 2014, por lo que ahora con mayor prontitud se da cuenta de ciertas operaciones que lastiman en demasía las finanzas públicas federales, encontrándose con un verdadero problema el hecho de que las empresas, utilicen planeaciones fiscales, aplicadas de manera inadecuada.

1.2 Descripción del problema

Algunos empresarios, utilizan planeaciones fiscales, que se consideran inadecuadas o agresivas y riesgosas que tienen la consigna de no pagar los impuestos como se debe. Ocasionando que la empresa y el propio empresario, tengan consecuencias fiscales y legales, muy severas, costosas y difíciles de solucionar, lo cual se traduce en un problema para la Autoridad fiscal y para el empresario una toda vez que este último se ve descubierto por la Autoridad fiscal, emitiendo actos de fiscalización encaminados a la determinación de los impuestos que el empresario a través de la empresa no había pagado, además de esa consecuencia, podría haber otras más que pudieran considerarse delitos en materia fiscal, por lo que además del pago se podría considerar la conducta del empresario al utilizar la planeación fiscal en forma inadecuada, como sujeta a alguna sanción penal, situación verdaderamente preocupante.

1.3 Situación actual

Las empresas en nuestro país, están divididas de acuerdo a su capacidad de empleo en: 1-microempresas, 2-pequeñas empresas,3-medianas empresas y 4-la gran empresa, en el primer caso se consideran microempresas todas aquellas que tiene de 0 a 10 trabajadores, en el segundo caso todas las que tienen de 11 a 50 trabajadores, en el tercer caso todas las que tienen de 51 a 250 trabajadores y en el último caso de 251 o más trabajadores, según datos del INEGI, en 2009 publico la sectorización del ingreso en nuestro país siendo, para la industria manufacturera, sector muy importante en la economía de nuestro país, representa el 44.3 % del total de las empresas y en ese sector el 94.7% son microempresas (0 a 10 trabajadores) (Geografía, 2009).

Los empresarios en gran medida y en un porcentaje demasiado elevado, han utilizado como una planeación fiscal la compra de facturas por operaciones inexistentes, con ello vienen lesionando las finanzas públicas Nacionales ya que además de no pagar los impuestos federales que les corresponden, todavía pretenden que el SAT les efectuó una devolución de impuestos.

1.3.1 Descripción

Los empresarios al verse descubiertos por el SAT y al momento de que este último les determina algún crédito fiscal, este es demasiado importante y elevado económicamente para las finanzas que manejan principalmente los microempresarios, por lo que acuden a Contadores o Abogados especialistas en materia fiscal para que los defiendan en los tribunales, tanto administrativos y penales, de ahí la importancia de este tema.

1.3.2 Antecedentes históricos

Desde hace aproximadamente 20 o más años, cuando no existían sistemas electrónicos, el SAT se tardaba hasta 2 años o más en descubrir a algún empresario el cual utilizaba la planeación fiscal en forma inadecuada, por ejemplo las empresas que vendían las facturas que el empresario deducía fiscalmente y cuando lo hacía

y lo tenía ubicado, al ir a buscarlo este empresario ya había desocupado el domicilio fiscal y por consiguiente ya no lo encontraba y no estaba localizable, es decir su fiscalización era muy lenta y deficiente, ahora con los adelantos de los programas electrónicos, así como la plataforma del SAT, las operaciones son detectadas en una forma muy rápida y por consiguiente, los actos de molestia que programa el SAT son muy asertivos y de una forma muy rápida y efectiva, por lo cual rápidamente detecta aquellas planeaciones fiscales que el contribuyente utiliza de manera inadecuada.

1.3.3. Proceso de detección

El Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y crédito público, de nuestro país, al igual que cualquier empresa tiene todo un proceso de fiscalización de los contribuyentes y en el caso de que estén utilizando la planeación fiscal de una forma inadecuada, primero analiza las operaciones de las empresas a través de los (cfdi) certificados fiscales digitales por internet, tanto de compras y gastos de quien los expide, así como de las empresas que los deducen y que por dichas operaciones debe haber una empresa que pague los impuestos que se generen por dichas operaciones y al no recibirlos el (SAT) servicio de administración tributaria, según sus registros, fiscaliza a ambas empresas y no localiza regularmente a la empresa que expide el cfdi y si localiza a la empresa que realizó la deducción correspondiente, por dicho motivo invalida esas operaciones y genera el crédito fiscal por operaciones inexistentes, lo cual puede ocasionar que además del crédito fiscal, se le pueda acreditar al contribuyente un delito fiscal.

1.4 Preguntas de investigación

1.4.1 Pregunta General:

¿Qué Riesgos y que consecuencias, produce la planeación fiscal, cuando se aplica en forma inadecuada?

1.4.2 Preguntas Especificas:

1- ¿Qué es la planeación fiscal aplicada inadecuadamente?

2- ¿En qué consisten algunas de las planeaciones fiscales aplicadas en forma inadecuada, que son utilizadas por el Empresario para no pagar los impuestos que le corresponden?

3- ¿Qué riesgos fiscales y legales le ocasionan al Empresario, el utilizar Planeaciones fiscales inadecuadas, para no pagar los impuestos que le corresponden?

4- ¿Qué consecuencias fiscales y legales le pueden ocasionar al Empresario, el utilizar planeaciones fiscales muy agresivas para no pagar los impuestos que le corresponden?

1.5 Objetivos de la investigación

1.5.1 Objetivo general

Analizar, mediante conceptualización de la Ley del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, así como el análisis y descripción de casos prácticos, cuando se considera que la planeación fiscal es aplicada en forma inadecuada y así, poder establecer en qué consisten los riesgos y consecuencias que deberá afrontar el empresario en su caso y tome su mejor decisión al respecto.

1.5.2 Objetivos específicos

- 1- Describir qué es la planeación fiscal aplicada inadecuadamente.
- 2- Analizar en qué consisten algunas de las planeaciones fiscales aplicadas en forma inadecuada, que son utilizadas por el Empresario para no pagar los impuestos que le corresponden.
- 3- Analizar, qué riesgos fiscales y legales le ocasionan al Empresario, el utilizar Planeaciones fiscales inadecuadas, para no pagar los impuestos que le corresponden.
- 4- Determinar qué consecuencias fiscales y legales le pueden ocasionar al empresario, el utilizar planeaciones fiscales inadecuadamente, para no pagar los impuestos que le corresponden.

1.6 Hipótesis de la Investigación

1.6.1 Hipótesis General

La utilización de la Planeación Fiscal de una manera inadecuada tiene riesgos y Consecuencias, fiscales o legales para las empresas, los empresarios y asesores fiscales, las cuales pueden ser desde una simple multa, hasta iniciar un procedimiento legal por evasión fiscal.

1.6.2 Hipótesis Específicas

1 el concepto de la planeación fiscal es un término que no existe fiscalmente, pero tiene un significado, en el ámbito fiscal, tanto por las Autoridades fiscales como por los contribuyentes, sin embargo, existe una distinción cuando esta se aplica en forma inadecuada.

2 las planeaciones fiscales que utilizan los empresarios en forma inadecuada solamente son para disminuir el pago de los impuestos que les corresponden.

3 las planeaciones fiscales utilizadas por los empresarios en forma inadecuada le ocasionan tener riesgos fiscales y legales.

4 las consecuencias fiscales y legales de las empresas son en ocasiones muy severas para los empresarios que utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada, para no pagar los impuestos que les corresponden.

1.7 Enfoque, tipo y alcance de la investigación

Para llevar a cabo la presente investigación, será necesario definir el enfoque, el tipo y el alcance de la investigación, elementos necesarios en la orientación de la investigación, el cual será como sigue:

1.7.1 Enfoque

El enfoque aplicable en el presente trabajo de investigación, es el CUALITATIVO, el cual consiste en una secuencia en el proceso de la investigación, el cual se va desarrollando por etapas partiendo de la idea, la cual se transforma en el planteamiento del problema, en seguida se hace un análisis en dicho problema para determinar qué se ha logrado anteriormente y quiénes lo han realizado, es decir los hechos anteriores, para así darle el debido enfoque y fijar los objetivos, tanto el general como los específicos, los cuales nos servirán de guía para el desarrollo del trabajo además realizar las preguntas de la investigación, las cuales serán respondidas al final del trabajo de investigación, la recolección de datos resulta

fundamental, solamente que no es para medir variables, pero si se comentarán y fortalecerán como parte del presente trabajo de investigación.

1.7.2 Tipo

El tipo de investigación será no experimental, transversal, DESCRIPTIVO, mediante la misma se van a describir los actos más característicos, distintivos o particulares de las personas que los distinguen de los demás como aquellos contribuyentes que realizan las actividades encaminadas a realizar la planeación fiscal en forma inadecuada, sus riesgos y sus consecuencias.

1.7.3 Alcance

El alcance del presente trabajo de investigación será DESCRIPTIVO el cual señala que recogeremos la información de manera independiente.

1.8 Identificación de variables

La primera la variable independiente, serán los casos de riesgo en la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada, los cuales pueden ser detectados por la autoridad fiscalizadora como un posible riesgo no controlado y como tal son los riesgos que implica la expedición de cfdi por operaciones inexistentes y lo que implica el deducir los cfdi por operaciones inexistentes.

La segunda será la variable dependiente, esta será en función de las consecuencias que deberán asumir los empresarios, que de acuerdo con la legislación aplicable son detectados por las Autoridades fiscales, y materializados por los contribuyentes, tanto expidiendo cfdi, así como deduciendo dichos cfdi. Mediante la aplicación de un cuestionario a los contadores, a los estudiantes de la maestría en fiscal y de los empresarios los que se harían acreedores al tipo de conducta que desarrollen y la clase de penalidades que de acuerdo con su criterio estos merecen, lo cual será confrontado con la legislación vigente, para que forme parte del informe correspondiente.

1.9 Justificación

Mediante el presente trabajo de investigación, actualizaremos algunos de los trabajos ya realizados por algunos autores, expertos en este tema, además que incluiremos algunos temas que no han sido desarrollados, por dichos expertos, los cuales corresponden a la reforma que se realizó, en materia fiscal y legal, a partir del año del 2020, por el H. congreso de nuestro País, donde se podrá observar la importancia que tiene este tema, para los empresarios y para las Autoridades fiscales.

Con el presente trabajo de investigación, estaremos actualizando a los Estudiantes de esta materia en la licenciatura o maestría, en las diversas Universidades de nuestro País, lo cual servirá como guía de estudios, además de que dejaremos establecido los riesgos y consecuencias que trae la aplicación incorrecta de la planeación fiscal en nuestro país.

El presente trabajo de investigación servirá a aquellos empresarios interesados en este tema y que desarrollan estas prácticas, o piensan en desarrollarlas, de los riesgos y consecuencias que en algún momento pudieran tener.

Además de que servirá de actualización a su Autor y despejará las dudas e inquietudes que se tienen, en la actualidad, sobre los riesgos y principalmente las consecuencias de este importante tema, beneficiando a las autoridades fiscales para darles oportunidad a que se autocorrijan los contribuyentes que ya realizaron estas malas prácticas y desalentar a aquellos que intentaban realizarlas.

1.10 Trascendencia

El presente trabajo es trascendental, en virtud de que algunos empresarios, a los cuales las Autoridades fiscales les llaman contribuyentes, aplican de una forma

irracional los esquemas de planeación más simples y sin ningún fundamento legal y solamente pensando en que nunca van a ser fiscalizados por dichas autoridades fiscales y que estas solamente se ocupan de fiscalizar a los grandes contribuyentes o a aquellas empresas que tienen unos importes de ingresos muy importantes, cuando en realidad, ahora con los grandes adelantos electrónicos y los desarrollos cibernéticos, las Autoridades están al día en las operaciones de los contribuyentes y son fácilmente detectados y fiscalizados, por lo que el propio contribuyente está en un riesgo inminente con esas malas prácticas y lo que aquí se pretende es que tanto el contribuyente, como sus asesores o los futuros asesores se den cuenta de lo que puede pasar por la recomendación del profesionista a que el empresario, realice esas planeaciones riesgosas y que tienen consecuencias muy costosas, o por decisión del propio empresario en su aplicación según él para tener un importante ahorro fiscal y resulta con un problema mayor.

1.11 Horizonte Temporal Y Espacial

- 1- El periodo que analizaremos, en el presente trabajo de investigación será el comprendido del 01 de enero de 2014 al 31 de diciembre del 2021.
- 2- Los contribuyentes que analizaremos en el presente trabajo de investigación están ubicados en la República Mexicana y nos referiremos a contribuciones federales.

1.12 Viabilidad de la Investigación

Por parte del alumno de la Maestría en la defensa de los contribuyentes, se cuentan con los recursos, materiales, didácticos, económicos y de tiempo suficientes para el desarrollo y la terminación del presente trabajo de investigación referente a la planeación fiscal, aplicada en forma inadecuada, sus riesgos y consecuencias y con el apoyo de mi asesor el Dr. Zoé Tamar Infante Jiménez, quien

además dirigirá el presente trabajo de investigación, no cabe la menor duda de que se terminará exitosamente.

1.13 Matriz de Congruencia

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA		MARCO TEÓRICO	HIPÓTESIS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADOR	PREGUNTAS	Escala	Promedio
IDENTIFICACIÓN	OBJETIVO								
<p>La planeación fiscal aplicada de manera inadecuada es detectada por las Autoridades fiscales con una mayor prontitud a raíz de la implementación del cfdi en el año del 2014.</p> <p>Las Autoridades fiscales se han trazado como objetivo el incrementar la recaudación y el disminuir los actos de corrupción, por ese motivo ejercen una mayor fiscalización, sobre todo en aquellas empresas que utilizan planeaciones fiscales en forma inadecuada.</p>	<p>Analizar mediante la conceptualización de las leyes fiscales, aquellos casos mediante los cuales las empresas aplican en forma inadecuada la planeación fiscal, así como establecer sus riesgos y consecuencias.</p>	<p>Se estudian los aspectos relacionados con la planeación fiscal, en su aspecto conceptual e histórico, así como el caso de que esta sea aplicada en forma inadecuada, distinguiendo una de otra.</p>	<p>Se realizarán una 1 hipótesis general encaminada a comprobar las consecuencias que tienen las empresas que utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada.</p>	<p>Se establecieron dos variables una independiente mediante la cual realizaremos una búsqueda de aquellas empresas que estén en el listado de contribuyentes que el SAT haya detectado como empresas factoradoras o como empresas que deduzcan las facturas que no tengan razón de negocios.</p>	<p>El cuestionario será aplicado a los socios del colegio de contadores públicos de león a.c. que se dediquen al área fiscal.</p>	<p>Número de contribuyentes que se encuentran en el listado de contribuyentes que emiten cfdi</p>	<p>General: ¿Qué Riesgos y que consecuencias, produce la planeación fiscal, cuando se aplica en forma inadecuada?</p>	100	1/100
		<p>Número de contribuyentes que deducen los cfdi por operaciones inexistentes.</p>	<p>Específicas: 1- ¿Qué es la planeación fiscal aplicada inadecuadamente?</p>	25	1/25				
		<p>Riesgo de que la Autoridad fiscalizadora los detecte.</p>	<p>2- ¿En qué consisten algunas de las planeaciones fiscales aplicadas en forma inadecuada, que son utilizadas por el Empresario para no pagar los impuestos que le corresponden?</p>	25	2/50				
		<p>Riesgo de que la Autoridad fiscal les cobre diferencias y sanciones</p>	<p>3- ¿Qué riesgos fiscales y legales le ocasionan al Empresario, el utilizar Planeaciones fiscales inadecuadas, para no pagar los impuestos que le corresponden?</p>	25	3/75				
		<p>También se estudiarán las consecuencias de haber tomado la decisión de realizar la planeación en forma inadecuada, así como las infracciones y delitos fiscales.</p>	<p>También se realizarán 4 hipótesis específicas encaminadas hacia la comprobación de que es la planeación en el ámbito fiscal y que no lo es.</p>	<p>Dos dependientes, realizaremos un cuestionario mediante el cual le preguntaremos a los contadores y alumnos de fiscal si conocen esta figura y si saben de las penas y sanciones que le impone la ley a este tipo de contribuyentes</p>	<p>Por último, se aplicará también a algunos empresarios de este estado de Guanajuato.</p>	<p>Consecuencias que se establecen en las leyes fiscales para los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones como planeaciones fiscales realizadas en forma inadecuada</p>	<p>4- ¿Qué consecuencias fiscales y legales le pueden ocasionar al Empresario, el utilizar planeaciones fiscales muy agresivas para no pagar los impuestos que le corresponden?</p>	25	4/100

CAPÍTULO 2

MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

El marco teórico para el presente tema de investigación se ha establecido consultando diversos autores, a través de sus investigaciones que han escrito en el transcurso del tiempo y hasta nuestros días, la gran mayoría han establecido conceptos de la planeación fiscal, sus etapas y los derechos de los contribuyentes a aplicarla de una manera legal y así obtener ahorros fiscales o diferir los impuestos y en ocasiones llegar hasta establecer las violaciones más importantes, a las diversas leyes fiscales, las cuales deben ser sancionadas conforme a las disposiciones legales, pero no se ocuparon del fenómeno que está sucediendo en la actualidad, de que los empresarios y los propios mal llamados asesores fiscales, con la mayor ligereza asesoran al empresario y lo alientan a tomar decisiones sobre planeaciones fiscales demasiado riesgosas o inclusive muy elementales y dejan al empresario correr el riesgo de que las autoridades fiscalizadoras no los van a detectar con esas conductas que son hasta delictivas, sin que el empresario sepa hasta dónde llegará al convertirse en delito fiscal.

Para la construcción del marco teórico, debemos auxiliarnos de un procedimiento para la recopilación, de la información, lo cual podremos establecer, primero consultando fuentes primarias que son los libros escritos por algunos autores, tesis de algunos profesionistas que hagan referencia al tema de investigación analizado por nosotros.

En segundo lugar, también debemos consultar las fuentes secundarias las que hagan referencia a nuestro tema de investigación, como son, artículos en revistas,

material que haya servido de base para exposiciones, material escrito, información en internet o algún otro medio escrito. (Soriano, 2013)

2.2 Conceptos clave

Los conceptos que son clave en el presente trabajo de investigación son:

Planeación fiscal, riesgos fiscales, consecuencias fiscales, empresas que facturan operaciones inexistentes (EFOS), empresas que deducen operaciones inexistentes (EDOS), delitos fiscales, la materialidad en las operaciones fiscales (isef e. , 2021) reconversión de operaciones fiscales (isef, código fiscal de la federación, 2021)

2.3 La evolución de la planeación fiscal hasta nuestros días

La planeación fiscal nace de la necesidad de los empresarios de prever la debida causación de los impuestos a los que su empresa se encuentre obligada, es decir, es un derecho que tiene cualquier persona de poder prevenir las situaciones fiscales que se puedan presentar a futuro.

Como bien lo señala la Dra. Flor de María Tavera Ramírez en su libro impuestos para empresarios (Ramírez, 2017, pág. 19), realiza una narrativa, referente al nacimiento de la relación tributaria, la cual inicia con una idea del modelo de negocio que realiza el empresario, de que va a producir o comercializar, los procesos que se van a emplear, los costos que implica la fabricación o la comercialización, los gastos en los que se ha de incurrir y dentro de estos se prevén los impuestos que se puedan causar, ahí se toma la decisión de contribuir con los impuestos que se deben pagar para el gasto público, de acuerdo con la constitución de los estados unidos mexicanos en su artículo 31 fracción IV que refiere que debemos contribuir todos los mexicanos, siendo personas físicas o morales, para el gasto público de la manera proporcional y equitativa derivada de la actividad que realicemos.

Como ya se planteó en el primer párrafo de este tema de la evolución de la planeación fiscal, nos referimos a que mundialmente, todos los contribuyentes tenemos el derecho a contribuir para el gasto público de la manera que establezcan

las distintas disposiciones fiscales y en nuestro país no será la excepción ya que de acuerdo con el artículo 5 de nuestra constitución federal, el cual establece a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos, de ahí que este derecho es legal.

2.4 El concepto de planeación fiscal

Este concepto es muy amplio ya que todos tenemos la noción de ello y las diversas disposiciones fiscales, así como las autoridades fiscales, no tienen alguna definición por ella, solo nos vamos a referir a lo que señala el diccionario de la real academia española el cual es:

Planeación:

- Es acto y efecto de planear.

Planear:

– Trazar o formar un plan de una obra

– Hacer planes o proyectos

Para efectos fiscales:

Consiste:

En el análisis, diseño e implementación de las opciones existentes para realizar un negocio, o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de:

- 1.- Lograr que la carga fiscal sea la mínima.
- 2.- Que pueda diferirse el pago de contribuciones.
- 3.- Que se obtengan los mayores beneficios fiscales.

Según las autoridades fiscales: Aunque no existe fiscalmente dicho concepto el SAT se ha pronunciado en contra de todas aquellas empresas que utilicen la planeación fiscal, siendo esta lícita o no, y ha declarado combatir frontalmente la elusión tributaria, por depuración de la técnica legislativa o con pronunciamientos

intimidatorios y actuaciones por demás abusivas, todo esto lo ha venido plasmando año con año, en las políticas económicas en materia fiscal.

2.5 Etapas de la planeación fiscal

Planteamiento del problema específico fiscal:

En cuanto al planteamiento del problema se refiere, debemos considerar cual será el tema que debemos analizar, por ejemplo, la deducibilidad de un activo fijo en forma acelerada para el ejercicio del 2020.

Es decir, el problema de cada empresa específicamente el cual debemos tratar en forma integral, con sus beneficios y perjuicios además de advertírseles al empresario.

2.5.1. Recopilación de información fiscal

En esta sección se deberá contar, con toda la información referente a este tema, tales como, leyes, reglamentos, decretos, artículos escritos y opiniones de expertos, esta información debemos de clasificarla y ordenarla en función al trabajo de planeación fiscal que vamos a realizar.

2.5.2 Análisis y diagnóstico preliminar del problema fiscal

En este apartado se deberá analizar la viabilidad de realizar la planeación fiscal y bajo qué parámetros y condiciones, además dependiendo del planteamiento del problema, del empresario y se deberán considerar las diferentes alternativas de solución.

2.5.3 Diseño de la resolución, evaluación y selección de alternativas fiscales

En este apartado, se deberá establecer la resolución al planteamiento del problema y analizar la posibilidad de plasmarlo en un documento, donde se mencionen las diferentes alternativas relacionadas con el planteamiento del problema, empresarial, así como las diferentes alternativas de solución y condiciones referentes al tema sobre el plan fiscal.

2.5.4 Presentación al cliente del proyecto de planeación fiscal

En el último punto del proceso, se deberá realizar una presentación al cliente, del proyecto del problema específico planteado, señalando las posibles fortalezas y debilidades que tenga así también las posibles alternativas de solución y el cliente deberá decidir conjuntamente con nosotros lo que se llevará a cabo, todo ello con apoyo a la legalidad y con el menor riesgo posible.

2.6 Lo que es y lo que no es planeación fiscal

En el presente apartado, se describe lo referente a lo que sí es planeación fiscal y lo que no es planeación fiscal, de acuerdo con un criterio lógico y legal.

2.6.1 Lo que sí es planeación fiscal

- A) Es una técnica dentro de un marco estrictamente legal que procura aseguramiento, crecimiento y continuidad al patrimonio del empresario.
- B) Es un proceso creativo, no tiene límites.
- C) Depende de la capacidad técnica y creativa del experto fiscal.
- D) Evita perjuicios económicos y legales.

2.6.2 Lo que no es planeación fiscal

- A) no es una herramienta puramente fiscal para evitar el pago de los impuestos, es financiera y también administrativa.
- B) no es una simulación de actos, debe generarse en cada fase con un sentido de negocio.
- C) no es una maniobra solamente para dejar de pagar impuestos.

2.7 Los beneficios de aplicar la planeación fiscal en forma adecuada

Los beneficios de una adecuada planeación fiscal pueden traer innumerables beneficios a la empresa, solo destacaremos los principales, los cuáles pueden ser:

- A) fortalecer, crecer y asegurar el patrimonio del contribuyente.
- B) utilizar el marco jurídico que ofrecen las diversas disposiciones fiscales, dentro de un marco de legalidad.
- C) se debe referir a operaciones reales de negocios que tengan un objetivo determinado, no exclusivamente a la operación que tenga un beneficio fiscal y económico.
- D) debe distinguirse esta actividad de los actos ilícitos.

como son:

- 1) **la evasión fiscal.**
- 2) **la defraudación fiscal.**

2.8 La planeación fiscal de acuerdo con el código de ética profesional

Dentro de este apartado nos referiremos al código de ética profesional emitido por el Instituto Mexicano de contadores públicos A.C., el cual en su sección 'B' que se refiere al contador público en la práctica independiente, específicamente en su sección 200 indica que el contador público en este tipo de prácticas debe estar vigilante de los acontecimientos, que crean amenazas en el cumplimiento del código de ética profesional del contador independiente.

El contador público no deberá participar en alguna actividad que tenga riesgo de deterioro de su imagen profesional o pueda deteriorar la objetividad de su actividad profesional.

El cumplimiento de los principios fundamentales puede ser amenazado por diversas situaciones de índole profesional, ya sea de interés personal o de otro tipo de intereses que venga a deteriorar su imagen y actuación profesional en los servicios que el contador le preste al cliente.

Temas controversiales en materia fiscal y la incorrecta aplicación de la planeación fiscal.

En este apartado, siendo uno de los temas centrales de este trabajo de investigación, nos referimos a México el cual se encuentra inmerso en una dinámica social, cultural, turística, tecnológica con una interacción continua con Estados Unidos y Canadá, la prueba de ello es el tratado firmado con estas naciones, así como con otros países como China, Japón, España y otros del continente europeo, sabemos que una economía competitiva debe ser más eficiente, como país o como empresa y los empresarios siempre se rodean de aquellos profesionistas que son mejores en el desarrollo de su profesión.

El tema de las controversias que se presentan en este apartado referentes la materia fiscal, son muy importantes ya que de estas derivan que los especialistas en la materia fiscal realicen con perfección su trabajo profesional, como lo veremos a continuación:

Caso 1- Aspectos fiscales en materia de impuesto al valor agregado (IVA) de los centros de servicio compartido (CSC) para importación y exportación de servicios entre empresas personas morales (Comision de desarrollo profesional 4 CCP Mexico A.C., 2020)

Las autoridades aduaneras de nuestro país regulan la entrada y la salida de mercancías y materias primas y vigilan el pago de los impuestos, derivados de dichas operaciones, lo complejo viene en materia de intangibles, específicamente en materia de servicios, pues dichos intangibles no pasan por las aduanas correspondientes.

El caso es que una empresa en México, sociedad anónima de capital variable, cuyo objeto social es la prestación de servicios, a empresas y personas físicas residentes en México y en el extranjero, pudiendo ser filiales o no de dicha empresa, para efectos del presente ejemplo, los servicios que presta la empresa mexicana a su parte relacionada o filial de esta que sea

residente en México, es indudable que la prestación de estos servicios, estará sujeta a la tasa general del IVA que es el 16% por ser un servicio que se utilizara en México, ahora bien respecto a los servicios que se prestaran a compañías residentes en el extranjero, por la empresa prestadora de servicios mexicana, que sean aprovechados en el extranjero se hacen las siguientes consideraciones.

Se refiere a; Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con esta información relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El artículo 1 de la ley del IVA establece que están obligadas a pago del impuesto, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes (isef, ley del impuesto al valor agregado, 2021)

II. Presten servicios independientes.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 16%, el impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará el impuesto expresamente y por separado a las personas que reciban dichos servicios, por lo que se considerará de dicha lectura se considera que la prestación de servicios que se lleve a cabo en territorio nacional causará el IVA a la tasa del 16%, sin embargo, analizaremos la exportación de dichos servicios.

El artículo 2ª de la ley del IVA, señala que se aplicará la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

IV. La exportación de bienes o servicios en los términos del artículo 29 de esta ley.

El artículo 29 de la ley del IVA señala, las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros se exporten.

Para efectos de esta ley se considera exportación de bienes o servicios;

Fracción II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quienes residan en el extranjero.

Artículo 29 fracción IV el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a) asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con esta información relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El artículo 14 de la ley IVA, define los servicios independientes, se consideran prestación de servicios independientes y el último párrafo refiere; se considerará que la prestación de servicios tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo, que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Al respecto el artículo 16 del código fiscal de la federación (isef, código fiscal de la federación, 2021) señala que las actividades empresariales son

- 1.comercio
- 2.industria
- 3.agricultura.
4. ganadería.
5. pesca y
- 6.silvicultura.

Ante este escenario la exportación de servicios para efectos de la ley del IVA no es una actividad empresarial, por lo que encaja en lo previsto por el artículo 14 de la ley IVA, pero precisamente es el artículo 29 de la ley IVA en

su fracción IV, que señala, que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país.

Por ello debemos acudir al artículo 58 del reglamento de código fiscal de la federación, el cual refiere el término de aprovechamiento en el extranjero, considerando lo siguiente:

Para efectos de lo señalado en el artículo 29 fracción IV de la ley de IVA, el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país comprende tanto los que se presten en el territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero, la resolución miscelánea fiscal para el 2021, especifica en su regla 4.6.5 que el pago deberá realizarse además de los otros medios, también puede ser mediante tarjeta de crédito.

Asimismo, se entiende entre otros supuestos que los servicios a que se refiere la fracción mencionada se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador de servicios, en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Por su parte el artículo 61 del propio reglamento de la ley IVA, refiere que para efectos del artículo 29 último párrafo de la ley IVA, se considera que los servicios personales independientes prestados por residentes en el país, son aprovechados en el extranjero por un residente en el extranjero, sin establecimiento en el país cuando dichos servicios sean contratados y pagados por la persona residente en el extranjero y se cumplan los requisitos previstos en el segundo párrafo del artículo 58 de este reglamento de la ley IVA, el cual se analizó en líneas anteriores.

El presente ejemplo de la planeación fiscal aplicada en forma inconveniente, encontramos en nuestra experiencia que una empresa que presta servicios

al extranjero que en los cfdi's por los servicios cobrados cobra la tasa del 0% por lo que en nuestro concepto es una aplicación incorrecta de las disposiciones fiscales en materia de la ley del IVA ya que debió trasladar el IVA a la tasa general del 16% ya que no cumple las condiciones señaladas en dicha ley para considerarse exportación de servicios y trasladar la tasa del 0%, por lo que se deberá corregir dicha situación ante el SAT antes que el mismo lo pueda detectar, ya que el IVA recordemos es de la Autoridad fiscalizadora, lo cual constituye un riesgo el cual sin duda traerá serias consecuencias.

Caso 2- Aspectos fiscales en materia de impuesto sobre la renta de los centros de servicio compartido entre empresas una de ellas está ubicada en el extranjero y la otra parte está ubicada en México (SCS) (Comision de desarrollo profesional 4 CCP Mexico A.C., 2020)

En lo referente al contrato de celebran entre las partes para recibir y otorgar los servicios, (Centros de Servicios Compartidos (CSC) normalmente son contratos realizados y ajustados a las partes, la ley no tiene un contrato específico para este tipo de actividades, por lo cual las partes se sujetas a los acuerdos especificados en dichos contratos, como acuerdos de nivel de servicios, si nos apegamos a que las partes una nacional y otra u otras extranjeras, el código de comercio en su numeral 81, los refiere como comerciantes, señalando que las modificaciones y restricciones que señala el código de comercio, será aplicable a las empresas mexicanas, como actos mercantiles y acerca de la capacidad de los contrayentes conforme a la legislación civil, así como las excepciones y las causas que rescindan o invaliden contratos.

Por lo anterior estamos en presencia de un contrato atípico o innominado, concepto que hoy en día no lo encontramos en el código civil federal mexicano y que tiene sus antecedentes en el código civil francés, según lo establece el autor del libro los contratos civiles, Ramon Sánchez Medal (Medal, 2011)

En el caso de los servicios otorgados al extranjero, cuyos pagos por servicios se reciban en nuestro país, siendo una empresa mexicana, la cual recibirá el ingreso disminuido con la retención que le realicen en el país de que se trate, seguramente la ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del país de que se trate que forme parte del grupo G-20 tiene un convenio o tratado para evitar la doble tributación, donde México es parte, caso en el que se podrá aplicar el artículo 5 de la (LISR), el cual establece un procedimiento para acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes supuestos:

- 1-Que sean ingresos por los que se haya pagado impuestos en México.
- 2-Se acumulará el ingreso bruto, adicionado con el ISR retenido.
- 3-Deberá respetarse la limitante para efectuar el acreditamiento del impuesto, en este caso el impuesto que no se pueda acreditar nos será deducible.
- 4-El cálculo de la limitante deberá realizarse por país es decir por cada ingreso con fuente de riqueza ubicada en otra jurisdicción, siendo acreditable solo el 30% de la utilidad de la operación de acuerdo con el 5º. Párrafo del artículo 5 de la ley del ISR.
- 5-En el caso de que alguna de las operaciones analizadas surja una pérdida fiscal, esta podrá ser acreditada hasta en 10 años siguientes con el mismo tipo de ingreso, en la misma jurisdicción.

Siguiendo la mecánica del artículo 5 de la LISR, la entidad en nuestro país podrá deducir los sueldos y salarios del personal que participe en la prestación de servicios en el extranjero, esta deducción deberá realizarse por entidad, conforme lo señala el propio artículo 5º. De la LISR, ya referido, es decir se deberá asignar un centro de costos a cada entidad del extranjero, en la cual la empresa preste servicios, asimismo en el caso que existan prestaciones de previsión social exentas, estas serán deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la ley del impuesto sobre la

renta (ISR) es decir 53% en el caso que disminuyan respecto al ejercicio anterior o 47% en el caso que no hayan disminuido.

Respecto a lo señalado en el párrafo anterior, se deberá tener bien identificado tanto el ingreso, así como las deducciones que correspondan al centro de ingresos obtenidos por entidad en el extranjero podrán existir gastos que sean proporcionales a cada centro de ingresos los que se deducirán en la proporción que les correspondan de acuerdo al totalidad de ingresos de todos los centros de ingresos (por país), las deducciones que correspondan en su totalidad al establecimiento ubicado en nuestro país no se deberán incluir en el cálculo del ISR y así determinar su utilidad fiscal y su resultado fiscal, determinar el ISR causado y aplicar así el acreditamiento de ISR que señala el propio artículo 5º., tomando en consideración que conforme al mencionado artículo, que en tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de la ley del ISR, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones fiscales aplicables en la mencionada ley, por los ingresos recibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Tratándose de personas morales el monto del impuesto acreditable, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de la ley del ISR, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de la ley del ISR, por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, por cada país, sumando los impuestos acreditables que se aplicaran contra el ISR causado en México, cuando el ISR pagado o retenido en el extranjero sea mayor que el acreditable conforme a la mecánica de acreditamiento del artículo 5º. De la ley del ISR, la diferencia no será acreditable ni deducible conforme al presente artículo.

Los contribuyentes que acrediten el ISR pagado en el extranjero deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto, en todos

los casos, cuando se trate de impuesto retenido, en países en los que México tenga celebrado un convenio o acuerdo amplios de intercambio de información, bastara con una constancia de retención.

Por último, cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refiere este artículo y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo, para los efectos de este acreditamiento se aplicará en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del capítulo V del título II de la ley del ISR, es decir se actualizará el impuesto acreditable, conforme al artículo 6 de la ley del ISR.

Lo que se ha visto en la práctica es que las retenciones que realizan los establecimientos en el extranjero rebasan lo señalado en los tratados internacionales para evitar la doble tributación, que en su caso sea aplicable al ingreso de que se trate, el excedente solo se podrá acreditar una vez agotado el procedimiento de resolución de controversia, contenido en el mismo tratado.

También hemos observado en la práctica que los contribuyentes en México realizan según los ejecutivos de la empresa, una planeación adecuada al tomar todas las constancias de retenciones realizadas por las empresas ubicadas en el extranjero, se tengan físicamente o no, y todas las restan sin importar el País, del impuesto causado por la persona moral en México en su global y no como lo marca la ley del ISR, por cada país y el resultado lo consideran como impuesto por pagar o impuesto a favor, situación que no es correcto conforme lo hemos desarrollado en la presente investigación.

2.9 Presunción de operaciones inexistentes

La presunción de operaciones inexistentes realizada por el SAT definitivamente no es un tema nuevo, pero sí el tratamiento que dicha autoridad le da a este tipo de

operaciones, si es en verdad muy novedoso y a su vez muy confuso, el cual trataremos de explicar y ejemplificar en forma adecuada.

Las autoridades fiscales, específicamente el SAT, se ocupa de este tema el cual actualmente aqueja a muchos empresarios, el cual cuenta con dos vertientes ya sea por realizar este tipo de actividades en empresas creadas específicamente para otorgar cedis a otras empresas (EFOS) empresas que facturan operaciones inexistentes las que aprovechan los CFDI'S como una deducción a las cuales les llamamos (EDOS) empresas que deducen operaciones inexistentes.

Tanto en unas (EFOS) así como en otras (EDOS) el SAT realiza la presunción de operaciones inexistentes en empresas que no tienen la infraestructura, como son, personal, maquinaria, activo fijo y otros suficientes para soportar y argumentar por qué realizaron dichas operaciones y el SAT les ha llamado operaciones inexistentes, en ambos casos están en presencia de operaciones inexistentes.

Los antecedentes se remiten al año de 2014, en el cual se le dio origen al artículo 69-B del código fiscal de la federación, el cual fue reformado en el año de 2018 y su última reforma fue en el año 2020, no obstante aun con las reformas a las distintas disposiciones fiscales, la autoridad fiscalizadora SAT debe cumplir una serie de formalidades para establecer la legalidad del procedimiento administrativo, debiendo otorgar al contribuyente el derecho de audiencia contenido en el artículo 14 de la constitución de los estados unidos mexicanos, dándole oportunidad al gobernado de que exprese lo que a su derecho convenga y en su caso desvirtúe el dicho de la Autoridad fiscalizadora, mediante pruebas, documentales o argumentos jurídicos que sean convenientes en las circunstancias.

De acuerdo con el autor del libro defensa fiscal estratégica vs presunción de operaciones inexistentes Lic. Juan Raúl López Villa (Villa, 2019) el cual señala que el modus operandi de contribuyentes que incurrn en simulaciones de operaciones son los conocidos como (EFOS) empresas facturadoras de operaciones simuladas, los cuales según la autoridad fiscalizadora SAT, tienen un objeto social amplísimo en su acta constitutiva es decir podrían emitir un cfdi por un servicio de lo que fuere, así como una venta de un producto sin que esto hubiera ocurrido en la realidad.

Por otro lado, está la empresa que deduce para efectos fiscales las operaciones simuladas o inexistentes las cuales se les conoce como; empresas que deducen operaciones inexistentes o simuladas (EDOS), que son regularmente clientes de las empresas que facturan operaciones inexistentes (EFOS), las cuales solo facturan o emiten los cfdi's de operaciones inexistentes, recibiendo el pago correspondiente, el cual retornan al cliente de alguna manera ya sea con bienes o en efectivo y solamente se quedan con la comisión que estos cobran.

El colmo de lo que realizan este tipo de empresas que las incluyen en su contabilidad los cfdi's de operaciones inexistentes fue el que además de dicha conducta irregular, también solicitaran devoluciones del impuesto al valor agregado por adquisición de bienes o servicios de actos o actividades simuladas e inexistentes.

2.10 Análisis de la exposición de motivos del artículo 69-B del código fiscal de la federación del 9 de diciembre del 2013

Según el decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del código fiscal de la federación, se encuentra el artículo 69-B, el cual entró en vigor el 1º de enero del 2014, el cual refiere lo siguiente:

El uso indebido de comprobantes fiscales, coincide la cámara de diputados con el ejecutivo federal, en la necesidad de establecer un procedimiento para sancionar y neutralizar el tráfico de comprobantes fiscales, con ello se estará atacando el problema de fraudes tributarios, sancionando a quienes adquieran, vendan o coloquen y de alguna manera se beneficien con este tipo de actividades ilegales, también considera que se establezca un procedimiento que respete las garantías constitucionales de los contribuyentes por lo que establece se establezca una presunción, que pueda ser desvirtuada por los ciudadanos mediante el ejercicio de la garantía de audiencia.

Señala que antes de la determinación de que los comprobantes no surtirán efecto fiscal alguno, es necesario respetar el plazo de 30 días para que en su caso los afectados puedan interponer algún medio de defensa a su alcance, también en el caso de los contribuyentes que utilizaron este tipo de comprobantes fiscales, tengan ese plazo para comprobar o acreditar que se realizaron las operaciones o las adquisiciones de bienes o servicios de que se trate o en su caso puedan autocorregirse, por todo ello el legislador crea el artículo 69-B del código fiscal de la federación.

En la reforma del 25 de junio de 2018, al artículo 69-B del código fiscal de la federación la autoridad fiscalizadora refiere que cuando detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios, producir o comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes o bien que los contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto la autoridad fiscalizadora procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en esa situación a través de su buzón tributario, de la página del SAT, así como mediante publicación en el diario oficial de la federación, y en la página del SAT, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinente, para desvirtuar tales hechos, que llevaron a la autoridad a notificarles lo acontecido, dichos contribuyentes contarán con un plazo de 15 días contados a partir de que surta efectos la notificación para ello.

Al cabo de dicho plazo la autoridad fiscal, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que haya hecho valer el contribuyente, además notificara su resolución al contribuyente a través del buzón tributario y publicara un listado en el diario oficial de la federación, así como en la página de internet del SAT, únicamente aquellos contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputaron y por tanto se encuentran en la situación a que se

refiere el primer párrafo del artículo 69-B, en ningún caso se publicara este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

El efecto de esta publicación del listado será el considerar con efectos generales que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales, expedidos por el contribuyente de que se trate, no producirán, ni produjeron efecto fiscal alguno.

Asimismo aquellos contribuyentes que le dieron efectos fiscales a los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente relacionado y notificado que forme parte del listado a que se refiere el párrafo tercero del artículo 69-B del código fiscal de la federación, contará con un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la autoridad fiscal, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar, en los términos que establece el código fiscal de la federación.

Por otro lado el artículo 69-B del código fiscal de la federación, el cual estamos comentando, la autoridad fiscalizadora en uso de sus facultades de comprobación, que hubiera detectado que el contribuyente no haya acreditado la efectiva prestación de servicios o la adquisición de bienes, una vez que haya transcurrido el plazo de 15 días para que el contribuyente manifestara lo que a su derecho conviniera y este último no lo hiciera, procederá a su notificación vía buzón tributario y lo incluirá en la llamada lista negra de contribuyentes que están en el supuesto establecido en el párrafo segundo del artículo 69-B del código fiscal de la federación para dicho ejercicio fiscal.

Ahora bien el caso de controversia se da, en el sentido de que el contribuyente solo tiene 15 días conforme a la legislación aplicable en el año 2018, para desvirtuar los hechos relativos a comprobar que las operaciones son reales y aportar los documentos o medios de prueba para ello y la autoridad fiscalizadora solo tenía 5 días para valorar dichas pruebas, además de notificarle al contribuyente la resolución determinante de un crédito fiscal, tiempo demasiado corto para tales efectos y ya en la reforma al respecto en el año 2018, se amplía dicho plazo a 50

días para que la autoridad notifique la resolución respectiva, conforme al artículo 69-B del código fiscal de la federación.

También en el año 2018, los contribuyentes que realicen dichos actos podrán estar en los supuestos del artículo 109 fracción I del código fiscal de la federación, el cual señala que el contribuyente, que consigne en las declaraciones que presente, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los reales, será sancionado con las penas del delito de defraudación fiscal, contenidas en el artículo 108 fracción I del código fiscal de la federación, cuya situación se considera verdaderamente grave por considerar penas corporales, para el contribuyente.

Una de las reformas a dicho artículo 69-B del código fiscal de la federación en el 2018, fue la posibilidad de que el contribuyente pudiera presentar la solicitud de prórroga para entregar información y documentación para desvirtuar los supuestos del artículo 69-B, lo cual puede a partir de dicho año solicitar vía buzón tributario, la prórroga hasta por 5 días considerados hábiles.

Otra reforma fue en el sentido de que la autoridad fiscal, cuenta con un plazo de 50 días para valorar la información y documentación aportada por el contribuyente y dentro de los primeros 20 días, suspenderá el plazo de los 50 días la autoridad fiscalizadora podrá solicitar mayores datos o incluso documentación adicional, la cual el contribuyente deberá aportar en un término máximo de 10 días, una vez transcurrido dicho plazo la autoridad fiscal, reanudará el plazo restante.

Otra reforma en dicho año 2018, fue que las publicaciones en el diario oficial de la federación serán en forma trimestral, tanto de los contribuyentes que desvirtuaron la presunción de operaciones inexistente, así como de aquellos que sí desvirtuaron la presunción de operaciones inexistentes, también como de aquellos que interpusieron algún medio de defensa previsto en las disposiciones fiscales y de aquellos que dejaron sin efectos fiscales dicha presunción de operaciones inexistentes, mediante la resolución por la interposición de los medios de defensa previstos en las distintas disposiciones fiscales.

Por último, se prevé el caso de que la autoridad fiscal, no notifique al contribuyente la resolución correspondiente dentro del plazo de los 50 días, caso en el cual quedará sin efectos la presunción de operaciones inexistentes, conforme al quinto párrafo del artículo 69-B del código fiscal de la federación.

La reforma más reciente fue el 08-11-2019, la cual es muy severa, modificando diversas disposiciones fiscales y legales tales como la ley federal contra la delincuencia organizada, la ley de seguridad nacional, el código nacional de procedimientos penales, el código fiscal de la federación y el código penal federal, como se especifica en el diario oficial de la federación ya publicado (según el anexo 2 en el presente trabajo de investigación)

Del cual podemos resumir lo siguiente, el poder legislativo ha implementado algunas modificaciones a las disposiciones fiscales y legales que van encaminadas a endurecer las sanciones con ello se trata de inhibir la coparticipación en la enajenación de comprobantes fiscales por operaciones simuladas y dependiendo de la cuantía que el contribuyente refleje en sus operaciones, se establece la sanción lo cual va de 2 a 9 años de prisión , cuando su importe sea mayor de 8´695,470.00 pesos (fracción III del artículo 108 del CFF por 3) , este decreto entró en vigor el 01 de enero del 2020 (Trejo, 2022)

2.11 Materialidad de los actos jurídicos

La Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente, en su cuaderno básico del mes de septiembre del 2020 (contribuyente, 2020) refiere que en principio no existe en el orden jurídico mexicano una definición de lo que se entiende por materialidad de las operaciones, así que hablar de este tema, resulta confuso para todos los contribuyentes ya que en ninguna disposición legal tributaria, se establece o define en qué consiste o la forma que esta puede acreditarse ante la autoridad fiscal, frente a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los cedís sin embargo la materialidad radica en la efectiva realización de operaciones de la actividad, negocio o acto jurídico, por parte del emisor del comprobante fiscal, así como la adquisición de los bienes o recepción de los servicios según sea el caso.

2.11.1 De acuerdo con las normas de información financiera (NIFS)

Las normas de información financiera tienen como objeto lograr por una parte la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía y por otro lado converger en el mayor grado posible, con las normas internacionales de información financiera (NIIF) emitidas por el consejo de normas internacionales de contabilidad.

La NIF A-4 dentro de la utilidad de la información financiera, refiere características cualitativas primarias de la información financiera que son la confiabilidad, la relevancia, la comprensibilidad y la comparabilidad, por lo tanto, la información financiera posee estas cualidades en su contenido y es congruente con las transacciones internas y eventos sucedidos, el usuario en general la utiliza para toma de decisiones, basándose en ella.

Para que sea confiable esta información debe reflejar en su contenido, transformaciones, transacciones internas y otros eventos sucedidos, que es la veracidad de operaciones y tener concordancia entre su contenido y lo que se pretende representar, lo que es la representatividad, además de encontrarse libre de sesgo o perjuicio, que es la objetividad y que sea verificable, además de contener todos aquellos elementos que ejerzan influencia en la toma de decisiones de los usuarios en general. (Imcp, 2019).

2.11.2 De acuerdo con el control interno de la empresa

Las normas de información financiera establecen determinados procedimientos y políticas contables las cuales llamamos el “control interno de la empresa” el cual se refiere al control interno aplicable a los ciclos de operaciones tales como; ingresos de la empresa, el control interno aplicable a las compras de la empresa, el control interno a los gastos de la empresa y otros como nómina, honorarios de igual naturaleza, para lo cual la empresa deberá llevar una serie de controles apegados a manuales operativos, los que se refieren a qué se debe hacer en determinada operación ya sea de ingreso, egreso o gasto.

Dichos manuales estarán a disposición de los encargados de realizar las operaciones y la documentación e información que se deberá solicitar a las

personas que otorguen el ingreso, el egreso o el gasto, todo ello deberá reflejarse en la contabilidad de la empresa, así como en los archivos de la documentación adicional, como pedidos, contratos o autorizaciones por los ejecutivos de la empresa.

Esto será necesario para dar el soporte legal, jurídico y fiscal, que requiere la empresa para poder comprobar que el acto tiene un soporte que en cualquier momento pueden solicitar los socios, los proveedores, los clientes o el personal de las distintas autoridades fiscales, a todo esto, se refiere la autoridad fiscal a lo cual le llama materialidad de las operaciones de la empresa.

2.12 Casos de mayor relevancia en la presunción de operaciones inexistentes

La presunción de operaciones inexistentes es todo un tema desde el punto de vista del particular o desde el punto de vista de la autoridad fiscal, tanto a uno y a otro les resulta verdaderamente costoso, porque implican todo un procedimiento legal y fiscal, para poder llegar a establecer que las operaciones de la empresa cuentan con los soportes legales y fiscales correspondientes, en los términos del artículo 69-B del CFF.

2.12.1 Operaciones inexistentes desde el punto de vista empresarial

Operaciones inexistentes son todas aquellas que no cuentan con un soporte contable, legal y fiscal para demostrar que son existentes, no solo en el documento que se tiene y que cumple con todos sus requisitos fiscales que se señalan en las diversas disposiciones fiscales, sino que sean operaciones reales y que las empresas que las produzcan cuenten con la infraestructura suficiente para poder realizarlas.

En el caso contrario es cualquier operación que no se haya sujetado al procedimiento de control interno que haya establecido el contribuyente, produce un daño tanto a la estructura de control de la empresa, así como a los recursos de la propia unidad económica.

Por ejemplo, el departamento administrativo a través de su gerente realiza una operación, consistente en regalar a una empresa de beneficencia, mercancía que tiene nulo movimiento, sin seguir las normas de control que ha establecido la empresa, lo cual provoca que el almacén de producto terminado tenga un faltante de inventarios, al realizar el inventario físico y compararlo con las existencias según contabilidad, lo que repercutirá en una disminución de las utilidades de la empresa, al tener un mayor costo de ventas.

Ahora bien, dentro del ámbito fiscal, esa misma operación será inexistente al no reunir los requisitos para su deducibilidad, es decir que se siga el procedimiento de control interno para dicha operación, que se realice una investigación por el faltante en el inventario y que se llegue a determinar, quien, como y donde realizó dicha extracción del inventario y al no tenerlo se presumirá una operación no deducible.

Desde el punto de vista del artículo 69-B nos encontramos con problemas más serios al comprar mercancías o adquirir servicios sin que se compruebe que la empresa vendedora exista y que tenga todos los elementos como activos o personal, para comprobar que son operaciones reales, tanto desde el punto de vista empresarial y fiscal para ello tenemos la siguiente tesis del tercer tribunal colegiado en materia administrativa del sexto circuito:

Décima Época Registro: 159968: TCC: Libro XII, septiembre de 2012 Administrativa
Tesis: VI.3o.A.358 A (9a.)

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.

Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no

se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO
Revisión fiscal 20/2011, Revisión fiscal 108/2011, Revisión fiscal 9/2012, Revisión fiscal 23/2012.

Casos de mayor relevancia de la falta de materialidad de los actos jurídicos

La falta de materialidad de los actos jurídicos, al respecto, el primer párrafo del artículo 69-B del código fiscal de la federación, establece “Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes o bien que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas por tales comprobantes”.

Al efecto el artículo 68 del código fiscal de la federación establece que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Ante dicho panorama la Autoridad fiscal deberá no solo tener una presunción, sino que deberá comprobar en los términos del artículo 68 del código fiscal de la federación su presunción.

La revista núm.54 del mes de mayo del 2021, del tribunal federal de justicia administrativa estableció la jurisprudencia núm. VIII-J-1aS-110 en la primera sección a fojas 16, 17 y 18 referente al código fiscal de la federación:

OPERACIONES INEXISTENTES. LA RESOLUCION DETERMINANTE DEL CREDITO FISCAL QUE DERIVA DE UNA VISITA DOMICILIARIA, NO REQUIERE

DE LA FUNDAMENTACION DEL ARTICULO 69-B DEL CODIGO FISCAL DE LA

FEDERACION. -De la interpretación armónica de los artículos 42 fracción III, 50 y 69-B, todos del código fiscal de la federación, se colige que las autoridades fiscales están facultadas para practicar visitas a los contribuyentes y revisar su contabilidad, bienes y mercancías a fin de comprobar que han cumplido con las disposiciones fiscales correspondientes y en caso de que conozcan de hechos u omisiones que entrañen el incumplimiento de estas, determinarán las contribuciones omitidas.

Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-5/2021

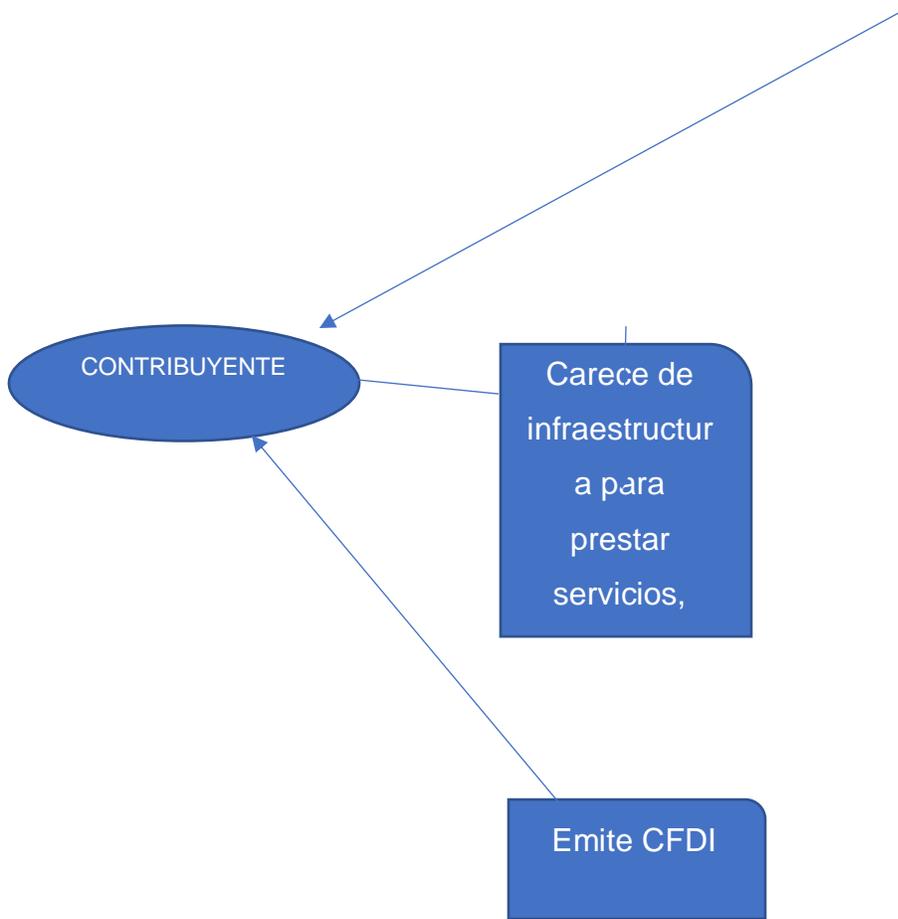
Precedentes:

VIII-P-1aS-517

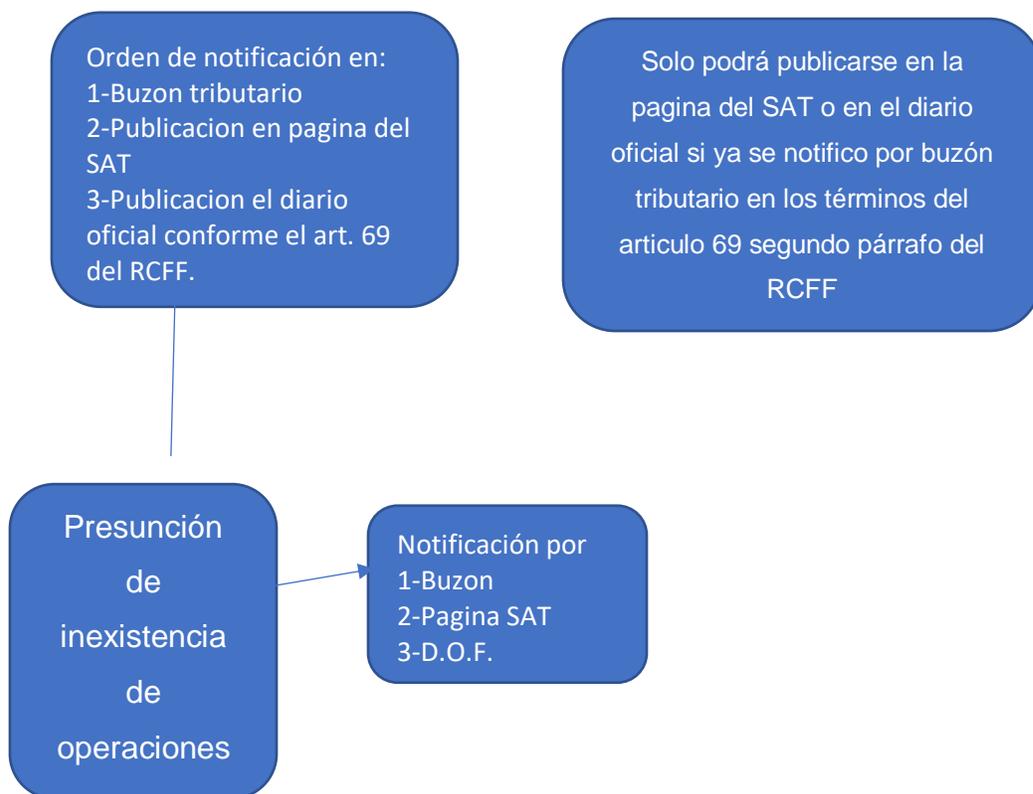
Juicio contencioso Administrativo Núm... 607/17-23-01-5/1024/18-S1-04-04 resuelto por la primera sección de la sala superior del tribunal de justicia Administrativa en sesión del 16 de octubre de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor-Magistrado ponente: Rafael Anzures Uribe-secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.

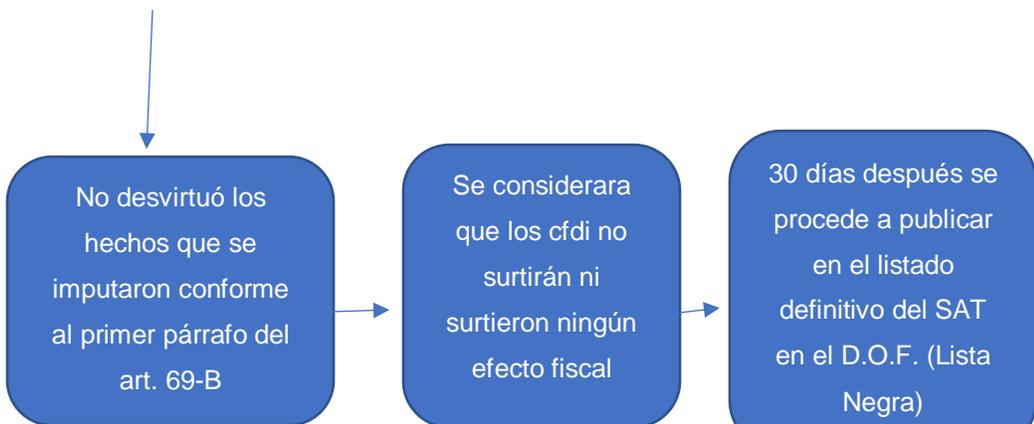
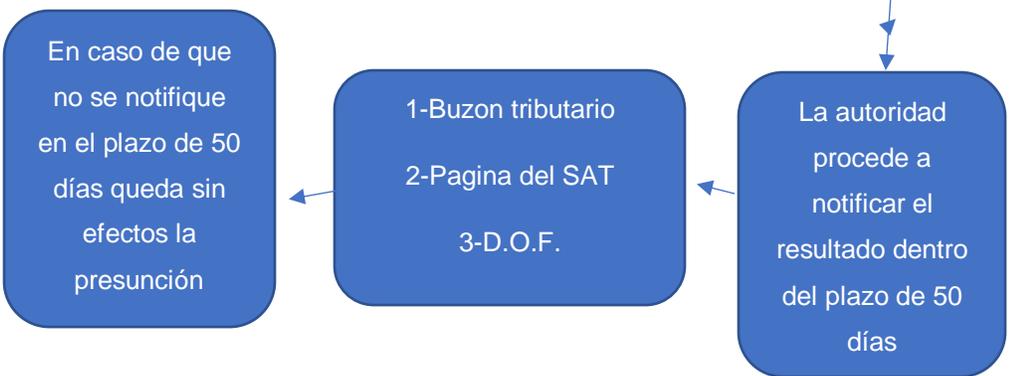
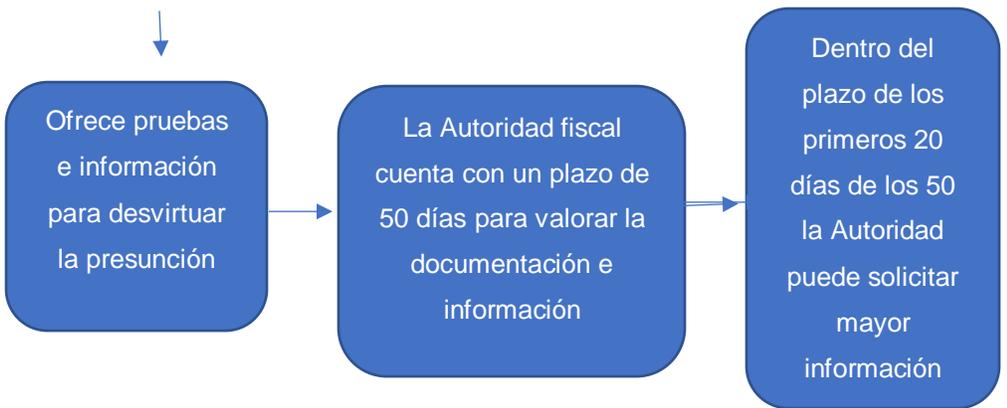
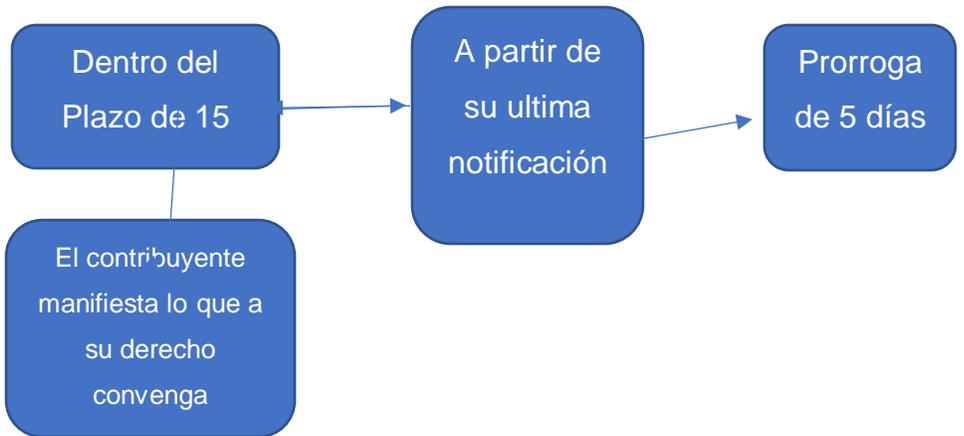
De acuerdo con el artículo 69-B primer párrafo del CFF antes mencionado, se desarrolla el siguiente esquema fiscal, para los contribuyentes que facturan operaciones simuladas mejor conocidos como (EFOS).





De acuerdo con el esquema anterior, el SAT procederá, como sigue:

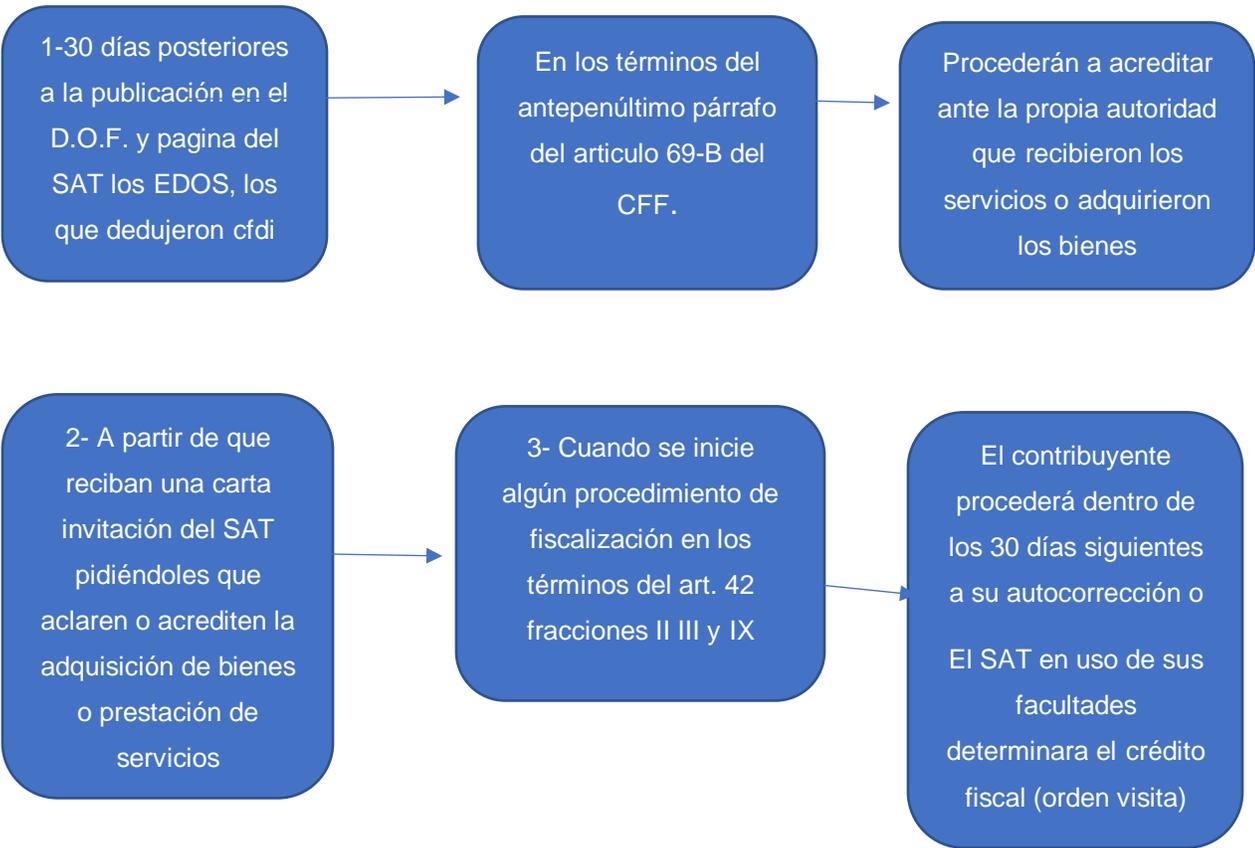




Dicho listado se encuentra en el anexo 2 el cual es publicado en el diario oficial de la federación el 14 de marzo del 2022.

Continúa el listado, especificando todos sus datos de identificación.

Respecto los contribuyentes que dedujeron (EDOS) los comprobantes emitidos por aquellos que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones (EFOS) encontramos que los cfdi carecen de validez fiscal y se consideran que no surtieron efecto fiscal alguno por lo que deberán seguir el siguiente procedimiento:



Como lo establecen las diferentes disposiciones fiscales en los casos de los (EFOS) y de los (EDOS) las autoridades fiscales procederán de acuerdo con sus atribuciones y en un momento determinado, podrán aplicar sanciones de tipo económico o inclusive sanciones de tipo penal.

Por su parte el SAT en su afán de detectar la falta de materialidad en sus revisiones fiscales, ha instrumentado un cuestionario el cual deberá ser contestado por el contribuyente al momento de inscribirse, algunos fiscalistas se han manifestado que lo que está realizando el SAT es impropio, ilegal, detiene la economía nacional y algunos comentarios más, pero la autoridad fiscal SAT, lo fundamenta en sus atribuciones con las que cuenta de acuerdo con las distintas disposiciones fiscales, nota 1 el cuestionario en mención se encuentra en el Anexo 1 del presente trabajo de investigación.

El cual a decir por las propias autoridades fiscales le ha apoyado enormemente y ha tenido muy buenos resultados en sus actividades de fiscalización.

Para efectos de la presente investigación, a continuación, se presenta una resolución de Tribunal Federal de Justicia Administrativa el cual también comentamos emitiendo una conclusión:

SALA REGIONAL DEL PACÍFICO-CENTRO
EXPEDIENTE: 1534/16-21-01-3-OT
ACTOR: **** * * * * *
MAGISTRADO INSTRUCTOR: RICARDO
SERGIO DE LA ROSA

Morelia, Michoacán de Ocampo, a dos de mayo de dos mil

diecisiete. - Estando debidamente cerrada la instrucción, e integrada la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los CC. Magistrados que la componen, ante la presencia del C. secretario de Acuerdos que autoriza y da fe; con fundamento en los artículos 1º, 2º, 13, 47, 49, 50 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; 29, 31 y Quinto Transitorio, en sus párrafos primero y sexto, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se procede a dictar sentencia definitiva en el presente juicio 1534/16-21-01-3-OT instaurado por **** * * * * *, en los siguientes términos:

La demanda de nulidad fue ingresada el 30 de noviembre del 2016 y fue la contenida en el oficio 500-38-00-02-02-2016-017208 de fecha 10 de octubre del 2016, emitida por el administrador desconcentrado de auditoria fiscal de Michoacán "2" con sede en Michoacán del servicio de administración tributaria (SAT) el cual determinó que no desvirtuó la inexistencia de operaciones, amparadas con comprobantes fiscales emitidos a los contribuyentes que fueron señalados en el oficio 500-38-00-05-02-2016-11924 del 14 de julio del 2016.

Con dicho oficio la administración desconcentrada de auditoria fiscal Michoacán 2 notificó a la actora que se ubicó en el artículo 69-B primer párrafo del CFF de acuerdo con las atribuciones que le otorga el reglamento interior del SAT.

El contribuyente se dedica principalmente al corte de aguacate Hass y ha subcontratado otras empresas y su personal para tales efectos.

DESARROLLO:

1-SE IDENTIFICAN LOS ELEMENTOS POR LOS CUALES LAS AUTORIDADES FISCALES UBICARON AL CONTRIBUYENTE EN EL SUPUESTO DEL ARTICULO 69-B PRIMER PÁRRAFO DEL CFF:

-No contaba con personal para desarrollar sus actividades, la cual fue la prestación de servicios de corte de aguacate.

-Falta de infraestructura de activos y de personal.

-Capacidad material para llevar a cabo la prestación de servicios de corte de aguacate.

-No cuenta con la infraestructura para llevar a cabo la prestación de los servicios y que obtiene ingresos por 64´220,872.99 más el impuesto al valor agregado, lo cual se conoció en la visita domiciliaria por el ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre del 2013 y que el contribuyente fue publicado en el anexo 1 del artículo 69-B del CFF el 23 de octubre del 2015.

2- SE IDENTIFICAN LAS PRUEBAS QUE APORTO EL CONTRIBUYENTE, CONSISTENTES EN DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN, PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE SIMULACIÓN DE OPERACIONES, LAS CUALES CONSISTEN EN LO SIGUIENTE:

-La contabilidad del contribuyente, la cual consiste en el libro mayor y registros contables, pólizas de ingresos, egresos y diario.

-La documentación comprobatoria de todas las operaciones, facturas de ingresos, transferencias bancarias, facturas y comprobantes de egresos y gastos, compras.

-Las declaraciones de pagos provisionales y la declaración anual del ISR, pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única (IETU), declaraciones definitivas del impuesto al valor agregado (IVA).

-Conciliaciones Bancarias, Estados de cuenta de las cuentas del contribuyente.

-Convenio de corte de aguacate Hass para la cosecha 2012-2013 del 3 de septiembre del 2012 celebrado con otras empresas.

-Contrato de servicios de corte de aguacate Hass 2013-2014 de fecha 8 de septiembre del 2013.

-Escritura constitutiva y actas de asamblea de la empresa.

-Declaraciones informativas de operaciones con terceros, así como las liquidaciones de cuotas al IMSS.

-Constancia de situación fiscal del 29-10-2014 del SAT positiva.

3- UNA VEZ IDENTIFICADA LA DOCUMENTACION, MENCIONÓ LOS HECHOS QUE SE ACREDITARON PARA DESVIRTUAR LA PRESUNTIVA DE SIMULACION DE OPERACIONES.

-La existencia de la resolución impugnada se encuentra acreditada, la cual se exhibe por la parte actora en los términos del artículo 15 primer párrafo fracción III de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo (LFPCA) así como por el código federal de procedimientos civiles de aplicación supletoria en esta materia, así como el reconocimiento que hace la autoridad demandada, al contestar dicha

demanda de nulidad, en los términos del artículo 46 primer párrafo fracción I (LFPCA).

Que no cuenta con la infraestructura para llevar a cabo la prestación de servicios por los ingresos que obtuvo el contribuyente de \$ 64´220,872.99 más el IVA lo cual conoció en la visita domiciliaria del ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre del 2013.

-Uno de los argumentos del contribuyente planteó, consiste en que dice que la autoridad fiscal violentó sus derechos humanos a lo que el tribunal fiscal de justicia administrativa le responde lo siguiente:

No basta el simple alegato de que se debe aplicar control de convencionalidad y el principio pro homine, sino que es menester un intento mínimo de explicar qué derecho humano está involucrado, en cuál de los cientos de tratados firmados por México se contiene, por qué la norma doméstica no lo respeta.

En su caso, cuál sería la interpretación de la norma más benéfica a la persona, para permitir un análisis básico del punto, pues de otro modo se tiene que partir del principio de legalidad del acto de autoridad y que las normas legales son acordes a la norma superior.

-Que el acto impugnado es ilegal porque está fundado en un Acuerdo de Delegación de Facultades emitido por el jefe del Servicio de Administración Tributaria, sin que la Ley del Servicio de Administración Tributaria le permita o faculte para ello y, por tanto, violatorio del artículo 89, fracción I, Constitucional.

Que, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, no se desprende la facultad otorgada al jefe del Servicio de Administración Tributaria para que pueda delegar en sus funcionarios, las facultades que le confieren las leyes fiscales, específicamente, la del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, a lo cual el tribunal federal de justicia administrativa consideró:

De la interpretación conjunta y armónica de las garantías de legalidad y seguridad jurídica que establece el precepto 16 Constitucional, se advierte que los actos de molestia requieren, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por

autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue la facultad en su época de emisión, pues de lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión. En el caso, del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de 2015 y el 23 de junio de 2016, emitidos por el jefe del Servicio de Administración Tributaria, se aprecia que la autoridad, en ambos, citó como fundamento de su competencia, lo siguiente:

“...jefe del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 y 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 2, 7, fracción XVIII, 8, fracción II y 14, fracciones I, II y IX de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; 1 y 8, fracción XVII, y 10 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación...

Ley orgánica de la administración pública federal.

Artículo 16.- Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrá delegar en los funcionarios a que se refiere el artículo 14 de esta Ley, cualesquiera de sus facultades, excepto aquéllas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares

Otros argumentos que resultaron inoperantes como que la delegación de facultades debía ser directamente del poder legislativo etc.

Lo sustancial en este caso, fue que la parte actora argumentó lo siguiente:

Que es ilegal que en el acto impugnado la demandada asevere que la actora no contaba con personal para prestar el servicio de corte, ni proporcionó la

documentación que acreditara que haya proporcionado dicho personal, toda vez que de los reportes de corte en los cuales se plasma el nombre de las personas que participaron, no correspondía a la actora verificar si eran trabajadores directos de o de un tercero, toda vez que, como bien lo refiere la propia autoridad, del contrato de prestación de servicios se desprende la posibilidad de contar con personal, incluso de terceros.

Que la autoridad omitió premeditadamente analizar las documentales aportadas, tendientes a verificar lugares, personas y circunstancias de modo, tiempo y lugar, asentados en las órdenes de corte y reportes de corte, las cuales fueron ratificadas por los jefes de cuadrilla ante Notario Público; máxime que las Bitácoras de corte están avaladas, por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, de Desarrollo Rural, Pesca y Alimentos (SAGARPA), lo que les da la calidad de documentales públicas con valor probatorio pleno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, primer párrafo, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, situación que de manera tendenciosa omite considerar la autoridad, concluyendo la supuesta inexistencia de operaciones.

Que no existe la obligación de documentar la acción que de manera exorbitante como pretende la autoridad.

Por su parte el tribunal federal de justicia administrativa concluye con la resolución al acto impugnado con lo siguiente:

1-que los documentos que fueron aportados a la autoridad fiscalizadora, los cuales fueron llevados ante la fe del notario x carecen de valor probatorio pues no son documentos públicos y solo surten sus efectos ante particulares.

Sirve el siguiente precedente, VII-P-1aS-1340, de la Primera Sección de Sala Superior, visible en la revista de este Tribunal, Séptima Época, Año VI, número 57, abril 2016, página 244, que reza al tenor literal siguiente:

“DECLARACIONES REALIZADAS ANTE UN NOTARIO PÚBLICO, MERECE VALOR INDICIARIO, AL NO EXISTIR CERTEZA SOBRE SU VERACIDAD. -

De conformidad con lo previsto por los artículos 9, 10 y 11 de la Ley de Notariado para el Estado de Chiapas, el Notario Público es el profesional del derecho investido de fe pública al que el Ejecutivo Estatal otorgó la patente para el ejercicio de la función del notariado, con la finalidad de autentificar y dar forma conforme a las leyes, a los instrumentos en que se consignen actos y hechos jurídicos; no obstante, el profesionista de mérito únicamente se limita a dar fe de los hechos ante él suscitados sin cerciorarse de la veracidad de lo ante él declarado, pues carece de facultades para ello; por lo que, las declaraciones que se asientan en un documento público de tal naturaleza para que puedan surtir plenamente sus efectos probatorios, deben ser adminiculadas con un medio de prueba idóneo que las convalide, pues la declaración que rinde una persona ante un Notario Público, únicamente brinda la certeza de que esa persona declaró ante él, pero no la veracidad o idoneidad del testimonio esgrimido, en términos de lo establecido por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria.”

Por último, el tribunal federal de justicia administrativa resuelve:

Tal como lo aduce la demandante, la resolución impugnada es ilegal porque la autoridad no realizó una debida valoración de las pruebas aportadas, pues debió valorarlas de forma adminiculada, porque de la valoración de los convenios de corte de aguacate pactados entre las partes por servicios de corte de aguacate, durante el periodo fiscal comprendido del 1° de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, y a su vez los contratos de prestación de servicios de corte de aguacate por el mismo periodo, celebrados entre el contribuyente y sus proveedores; sus documentos anexos, tales como Manual de Buenas Prácticas de Cosecha (BPCs) de aguacate, listado de jefes de cuadrilla (de cada uno de los proveedores), reconocimiento por la aplicación de un sistema de reducción de riesgos de contaminación en la producción primaria de alimentos de origen agrícola y, certificaciones de ratificación de firmas hecha por Notario Público, las Pólizas de ingresos, transferencias interbancarias y comprobantes fiscales que amparan los ingresos correspondientes al cliente X pólizas de egresos, transferencias

interbancarias, cheques y comprobantes fiscales que amparan las deducciones correspondientes al proveedor Y, pólizas de egresos, transferencias interbancarias y comprobantes fiscales que amparan las deducciones correspondientes al proveedor Z, pólizas de egresos cheques y comprobantes fiscales que amparan las deducciones correspondientes al proveedor XX, pólizas de egresos, cheques y comprobantes fiscales que amparan las deducciones comprobantes fiscales emitidos a sus clientes, durante el ejercicio fiscal 2013, documentales que obran agregadas en el expediente administrativo del acto impugnado, como a continuación se precisa:

Tal como lo expone quien demanda, la autoridad emitió la resolución impugnada porque determinó que sus proveedores no contaban con los activos o personal para prestar los servicios de corte de aguacate pactado; sin embargo, son hechos ajenos y sobre los cuales no se encuentra obligada a realizar la verificación previamente a recibir la prestación del servicio, puesto que si bien, en el acto impugnado se hace referencia a la falta de infraestructura, personal y activos, conceptos que resultan subjetivos, porque no existe precepto legal que establezca que tipo o cantidad e infraestructura, de activos o con cuanto personal deba contra la empresa para llevar a cabo sus operaciones.

En el orden de las consideraciones anteriores, y toda vez que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento del cual deriva la resolución impugnada, que contempla que, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dicho contribuyente se encuentre no localizado, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes, lo cual se notificará al contribuyente que se encuentra en dicha situación, con el objeto de que en el plazo de quince días manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones,

debiéndose valorar las pruebas y defensas planteadas por la contribuyente, para posteriormente, notificar la resolución recaída; y en caso de que no se haya desvirtuado la presunción de inexistencia de operaciones, se publicarán los datos de dicho contribuyente en un listado en el Diario Oficial de la Federación, en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, que de forma definitiva hayan emitido comprobantes que amparen operaciones inexistentes, los que no producen efectos fiscales; sin embargo, conforme a lo resuelto en el presente Considerando, la autoridad no realizó una debida valoración de las pruebas aportadas y defensas planteadas por el contribuyente, con las cuales logró desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones que amparan los comprobantes fiscales emitidos durante el periodo fiscal comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 2013.

CONCLUSIÓN DEL ACTO:

El administrador fiscal desconcentrado 2 con sede en Michoacán, se excedió en solicitar documentación e información que el supuso se necesitaba para desvirtuar o no la presunción de la realización de operaciones inexistentes lo cual no viene estipulado en alguna ley que así lo prevea y bajo el análisis realizado por la sala correspondiente del tribunal federal de justicia administrativa, esa documentación no los llevaba a probar alguna situación que viniera a demostrar que la presunción no existiría y en una resolución fundada y motivada le da la razón al contribuyente, argumentando que la autoridad fiscalizadora, valoró indebidamente las pruebas que le fueron entregadas por el contribuyente y lo más fuerte documentalmente hablando, fue lo que entregó en un principio, al inicio de las facultades de la autoridad, lo cual fue asentado en el acta de inicio de la visita domiciliaria y con ello hubiera quedado desvirtuada la presunción de operaciones inexistentes contenidas en la fracción I primer párrafo del artículo 69-B del CFF.

2.13 La razón de negocios para efectos fiscales

De conformidad con el artículo 5-A del código fiscal de la federación, las autoridades fiscales podrán reasignar los efectos fiscales a aquellos actos jurídicos que

carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto al contribuyente.

En efecto a partir del año de 2020, el legislador le otorgó al SAT, las facultades de redireccionar el sentido de las deducciones que no contengan dicho elemento, entendiéndose como tal el que los gastos que realiza el contribuyente le generen un beneficio real, ya sea en un incremento a sus ingresos o el ahorro en ciertos gastos en los cuales la negociación se vea favorecida, el artículo 5-A del CFF describe que es la razón de negocios “se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal” históricamente desde el año 2005, el legislador trató de incluir este concepto en la reforma fiscal de dicho año, lo cual no ocurrió por ser un tema demasiado confuso e incluso subjetivo. (Sagardi, 2021)

2.14 La reconversión de las operaciones fiscales

Nos referiremos nuevamente al artículo 5-A del CFF, ordenamiento del cual se desprende el concepto, el cual señala que 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 habían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

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

Por su parte el artículo 53-B del CFF se refiere a revisiones electrónicas y que conforme al artículo 42 fracción IX de este código las revisiones se realizarán conforme a todo un procedimiento normado por el mismo artículo, el cual concluye con una preliquidación, conforme a los hechos conocidos por las autoridades fiscales.

Por otra parte, el artículo 5-A del CFF, refiere que antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el artículo 5-A de este código, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la secretaria de hacienda y crédito público (SHCP) y el SAT y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión favorable del órgano, dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha de la presentación del caso, por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones en relación con el referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

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, ajuste o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la caracterización 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, reduciendo 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 del 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.

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.

Del análisis del artículo 5-A del CFF se desprende que todo su contenido gira en torno a la “Razón de negocios” de las empresas, es decir que todo gasto e inversión genere utilidades, recordemos al respecto que en diferentes épocas del año los negocios no son iguales y dicho artículo o algún otro dispositivo en materia fiscal, no refiere cuál debe ser el beneficio que debe tener determinada empresa, de acuerdo a la inversión o gasto realizado, por lo que se recomienda que ya teniendo el caso específico se acuda a la procuraduría de la defensa del contribuyente (PRODECON) a tratar el tema y en su caso a la obtención de un acuerdo conclusivo en tal instancia.

2.15 Los principales riesgos de las empresas

En el presente tema trataremos los factores de riesgos entendiéndose como tales, epistológicamente como toda circunstancia o situación que aumenta las probabilidades de que una persona esté inmersa en una situación no deseada, nos enfocaremos a los factores de riesgo, económicos, fiscales y otro tipo de riesgo que se pudiera generar, por la aplicación incorrecta de la planeación fiscal en las empresas, todo ello enfocado a que tanto los asesores fiscales, así como los empresarios se percaten de que dichas amenazas existen y pocas veces dichos actores los perciben y en el caso de que se lleguen a materializar son muy severos y en ocasiones llegan a ser tan importantes que acaban a las empresas.

2.15.1 Los riesgos económicos

De acuerdo con la doctrina, el riesgo económico es una probabilidad que mide las posibles alteraciones, así como la incertidumbre generada que puede tener un impacto en los resultados de una compañía o el rendimiento de una inversión, debido a estos riesgos el resultado puede variar a lo largo del tiempo.

Existen factores externos e internos de un riesgo financiero, en el caso de los factores externos, son las circunstancias que afectan a la actividad financiera de una persona u organización, que pueden derivar en algún tipo de perjuicio.

El riesgo financiero está presente en muchas operaciones y está asociado a la posibilidad de poder sufrir un resultado negativo en relación con lo que estaba previsto. Lo esencial en todos los ámbitos es defender la estabilidad financiera, en este sentido la gestión de riesgos es esencial para mantener la capacidad operativa y la solvencia, una buena muestra son las acciones destinadas a obtener financiación, un procedimiento habitual que se resuelve con más eficacia y seguridad es cuando se buscan soluciones claras, transparentes, y sin sorpresas cuando el riesgo es controlado por ejemplo en los elementos del costo o gasto.

Los factores externos suelen devenir por caídas en la demanda o en los precios de algún producto, también puede ser por cambios en el sector de producción, la tecnología o el modelo de negocio que modifiquen las pautas del consumo, así como el tipo de cambio monetario, como un componente para las empresas exportadoras o importadoras.

Los factores internos, son aquellos que corresponden a aspectos de la operatividad de la empresa y son a consecuencia de las decisiones que está tomando la empresa, otro factor interno es la falta de liquidez de la empresa ya que incide en un descenso del valor de los activos y los recursos con que cuenta la empresa.

Los descuidos en los recursos humanos, la mala organización, el equipo anticuado y la falta de eficiencia puede generar errores administrativos, tales como decisiones incorrectas como es decidir tomar una planeación fiscal realizada en forma

inadecuada, la cual traería como consecuencia sin duda una disminución en la liquidez y estructura organizacional de la empresa.

2.15.2 Los riesgos fiscales

Los principales riesgos fiscales que afectan a las empresas y por ende a los empresarios, socios o accionistas, son:

1-Las presunciones de operaciones inexistentes, amparadas con comprobantes fiscales, tal como hemos visto la aplicación del artículo 69-B del CFF.

2-La discrepancia fiscal, entendida como aquella en la cual los egresos de las personas físicas son mayores que sus ingresos, la cual es detectada por el SAT principalmente por la forma de vida del contribuyente, es decir no puede existir un empresario rico y una empresa pobre, gastos e inversiones muy representativas en lo económico realizadas por el empresario, cuando sus declaraciones anuales son relativamente bajas en términos del artículo 91 de la ley del impuesto sobre la renta (ISR) esta figura fiscal no es nueva puesto que se encuentra vigente desde 1978.

3-El lavado de dinero, que es detectado por las autoridades en esta materia, UIF unidad de inteligencia financiera, dependiente del SAT, cuando la persona física o moral realiza operaciones regularmente con dinero en efectivo que no puede demostrar su origen lícito, o en cuentas de cheques e inversión y realiza operaciones no permitidas como operaciones normales.

4-La planeación fiscal dolosa, como el aprovechamiento de la ley para un beneficio propio de la persona física o moral, o la realización de operaciones sin algún beneficio económico.

5-Los dividendos fictos, es decir que la empresa le entregue dinero al socio o accionista, en calidad de préstamo sin el cobro de interés financiero alguno.

6-La responsabilidad solidaria entre otros, la cual es cuando el socio se beneficia y decide dejarle la responsabilidad fiscal a la empresa.

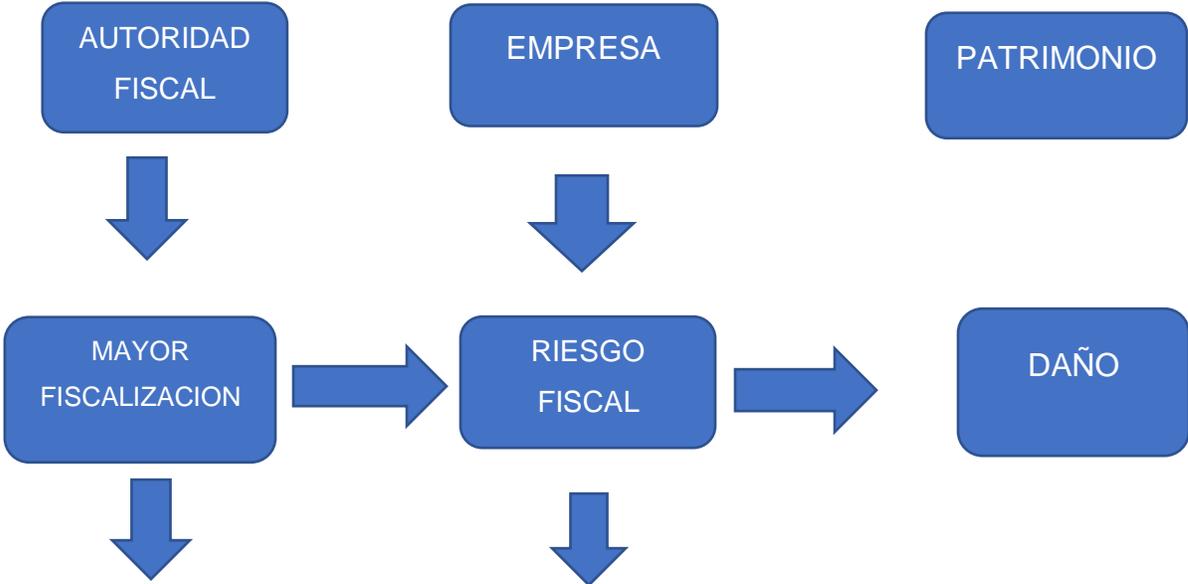
2.16 La vulnerabilidad de las empresas

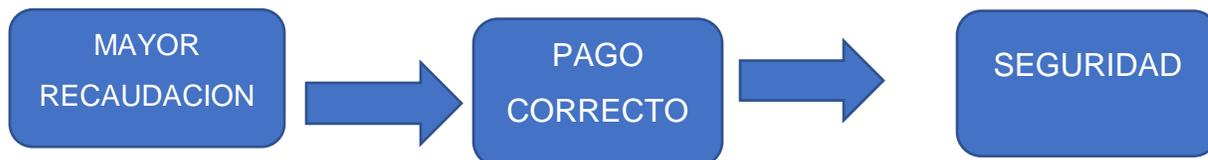
La vulnerabilidad de las empresas es el riesgo ante un potencial perjuicio o daño, para la propia empresa, para sus accionistas, para otras organizaciones o empresas relacionadas.

Cuando mayor es la vulnerabilidad, mayor es el riesgo, pero cuanto más factible es el perjuicio o daño mayor es el peligro inminente de la empresa. (Loya, Principales riesgos fiscales de la empresa, 2020)

Siempre habrá un riesgo inminente cuando algunos profesionistas, detecten puntos vulnerables a los que se expone la empresa y el empresario, como cuando se realizan operaciones que carecen de sustento fiscal y legal, por lo cual las consecuencias que corresponden al riesgo detectado pueden ser alto o bajo, según se haya decidido o aun sin decisión la empresa este inmersa el mismo.

Por lo tanto, las consecuencias que corresponden a un riesgo fiscal serán los daños o perjuicios económicos que repercuten en el patrimonio de la organización y de los accionistas, reflejándose en diferencias de impuestos, actualizaciones, multas y recargos o en el último de los escenarios estar en el riesgo de penas corporales de los administradores o accionistas veamos el siguiente análisis:





2.17 Los riesgos de una revisión fiscal

Los riesgos en cualquier empresa son inminentes cuando se deja de cumplir con las obligaciones fiscales, ya que se considera que la autoridad fiscal se enfocará mayormente a dicha empresa, incrementando sus actos de fiscalización, debido a la información que está generando la empresa en sus bases de datos, por dicho incumplimiento tanto del contribuyente como de los representantes legales o administradores y a partir de dicha actitud del contribuyente, la autoridad fiscal causará con las notificaciones, requerimientos y sanciones, un menoscabo de su patrimonio corporativo o personal.

En este supuesto la empresa y el propio empresario generan un alto riesgo fiscal, lo que generaría sin duda una revisión fiscal conforme a las facultades de las autoridades fiscales contenidas en el código fiscal de la federación, en su título III que van del artículo 33 al artículo 69-B, en los términos del artículo 42 fracción III que refiere practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos revisar su contabilidad, bienes y mercancías, así como en su fracción V, que refiere practicar visitas a los contribuyentes a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

Verificar todas o cualquiera de las obligaciones, que tenga a su cargo el contribuyente, utilizando para ello el procedimiento establecido en el artículo 49 del propio código fiscal de la federación, para lo señalado en las fracciones V y XI del artículo 42 del CFF, la fracción V se refiere al cumplimiento de obligaciones a cargo del propio contribuyente y la fracción XI se refiere a la visita de fiscalización a los

asesores fiscales con el fin de que hayan cumplido con las obligaciones señaladas en los artículos del 197 al 202 de este CFF, los cuales se refieren a los esquemas fiscales reportables, obligación que se encuentra vigente a partir del año 2021, mediante un registro de esquemas de planeación reportables a las autoridades fiscales.

2.18 Los riesgos de la aplicación de la planeación fiscal

La planeación fiscal en sí implica riesgos fiscales, los cuales se deben minimizar y operar en una zona de seguridad, ello se puede lograr aplicando en todos los casos el marco de la ley y brindando al empresario y a la empresa una seguridad razonable, en todas y cada una de las implicaciones y decisiones que se tomen en materia fiscal, para disminuir el riesgo, se debe estructurar en la empresa un gobierno corporativo.

¿Qué es el gobierno corporativo?

En este contexto, es claro que la labor del Consejo de Administración es definir el rumbo estratégico, vigilar la operación y aprobar la gestión, mientras que el director general tiene a su cargo la gestión, conducción y ejecución de los negocios sujetándose a las estrategias y lineamientos aprobados por el Consejo de Administración; en la medida que esta distinción se mantenga, será sencillo determinar las líneas de autoridad y de responsabilidad.

En un concepto más amplio, la OCDE considera que gobierno corporativo implica un conjunto de relaciones entre la administración de la sociedad, su consejo, sus accionistas y los terceros interesados.

Gobierno Corporativo también provee la estructura a través de la cual los objetivos de la sociedad son determinados, así como es monitoreado su desempeño y cumplimiento.

El Comité considera que un buen sistema de Gobierno Corporativo en las sociedades mexicanas debe contener como Principios básicos los siguientes:

1 el trato igualitario y el respeto y protección de los intereses de todos los accionistas.

2 la generación de valor económico y social, así como la consideración de los terceros interesados en el buen desempeño, la estabilidad y la permanencia en el tiempo de la sociedad.

3 la emisión y revelación responsable de la información, así como la transparencia en la administración.

4 la conducción honesta y responsable de la sociedad.

5 la prevención de operaciones ilícitas y conflictos de interés.

6 la emisión de un Código de Ética de la sociedad.

7 la revelación de hechos indebidos y la protección de los informantes.

8 el aseguramiento de que exista el rumbo estratégico de la sociedad, así como la vigilancia y el efectivo desempeño de la administración.

9 el ejercicio de la responsabilidad fiduciaria del Consejo de Administración.

10 la identificación, administración, control y revelación de los riesgos estratégicos a que está

sujeta la sociedad.

11 el cumplimiento de todas las disposiciones legales a que esté sujeta la sociedad.

12 el dar certidumbre y confianza a los accionistas, inversionistas y terceros interesados sobre la conducción honesta y responsable de los negocios de la sociedad.

Para lograr un funcionamiento eficiente del sistema de gobierno corporativo, el Comité sugiere que los Principios básicos señalados y las Prácticas que de ellos se derivan, sean adoptados como parte de los principios, valores y la cultura de la sociedad y observados por el Consejo de Administración, la Dirección General, los

funcionarios de alto nivel y transmitida a todo el personal que integra las distintas áreas de la organización. (empresarial, 2018)

2.18.1 La ocurrencia de una planeación fiscal en forma incorrecta

Cuando la autoridad fiscal está en presencia de una presunción en materia fiscal, entendemos que dicha autoridad está en presencia de una situación que le es difícil comprobar y que, con base en la reiteración de la práctica indebida por parte del contribuyente, se constituyen en las máximas de experiencia que inducen a darlas por ciertas mientras que el contribuyente compruebe lo contrario.

Al respecto, se ha establecido una serie de afirmaciones que es el elemento principal de la presunción, es lo que se tiene que acreditar, al respecto existen vinculaciones entre la afirmación base y la presunción, la figura se integra por tres elementos esenciales:

1-Afirmacion Base

2-Afirmacion presumida

3-El enlace o nexo

Al respecto el cuarto tribunal colegiado en materia administrativa del primer circuito, 10ª. Época T.C.C.; S.C.J. y su gaceta: libro XX, mayo de 2013, tomo 3 pagina 2027 amparo directo 842/2012 Tapón Corona S.A. de C.V. 22 de marzo de 2013 unanimidad de votos.

Prueba presuncional, su existencia depende de datos objetivos aportados al proceso (indicios), con los cuales la aplicación lógica de las leyes de la razón pueda tener sentido.

Las leyes de la razón no pueden sino entenderse conforme a los postulados de la lógica elemental.

En ese sentido la presunción será la interpretación de los hechos conocidos que únicamente admite la aplicación de las leyes de la razón, lo cual conlleva a la obtención de un resultado razonado y razonable desde el punto de vista del pensamiento lógico, es decir un significado o esencia que según la razón

corresponde o deriva de los hechos conocidos por consiguiente la presunción no existe por sí sino que depende de la existencia de datos objetivos aportados al proceso (indicios) con los cuales la aplicación lógica de las leyes de la razón pueda tener sentido.

La máxima para la presunción por la autoridad fiscal sería:

La prueba vence a la presunción, por lo que hace a la presunción de que hace uso la autoridad fiscal, se puede desvirtuar con las pruebas correspondientes, las cuales se deben aportar en el momento oportuno.

Luego entonces si la autoridad fiscal utiliza la presunción para declarar que una planeación fiscal es incorrecta, al contribuyente le corresponde probar lo contrario.

2.19 El impacto que causa una planeación fiscal aplicada en forma Incorrecta

Los impactos que puede ocasionar una planeación fiscal aplicada en forma incorrecta son:

1-Que la autoridad considere de acuerdo a sus registros, que hay una responsabilidad solidaria, que es la obligación que tiene que cumplir una persona física o moral de pagar una contribución, en sustitución de la persona que incurrió en el hecho imponible o por disposición de ley le obliga a retener y enterar alguna contribución o que por voluntad propia asumió la obligación solidaria de pago (Loya, Principales riesgos fiscales de la empresa, 2020)

2-Uno de los principales riesgos de la empresa y del empresario es por ejemplo cuando el patrón, lleve a cabo una simulación de un contrato de prestación de servicios, queriendo ocultar la relación laboral, cuando dicha persona en realidad está bajo una relación laboral, cumpliendo todos los requisitos que señala el artículo 20 de la ley federal del trabajo (LFT) y el patrón le paga simulando el régimen de honorarios, para evitar que el trabajador genere derechos laborales y además no pagar gastos por cargas sociales, lo que es un derecho del trabajador.

Por lo tanto, en el caso de que un patrón niegue la relación laboral, cuando el trabajador la afirma, la carga de la prueba le será transferida al patrón y en caso de no probarla, se dará por entendido que sí tuvo dicha relación laboral.

Por su parte Eleazar Villegas Gonzales. en su artículo publicado para la universidad Autónoma del Estado de Hidalgo titulado “La planeación fiscal en nuestros días” considera que la planeación fiscal tiene un límite y este es precisamente el respeto a las disposiciones fiscales, en tal virtud tanto los empresarios como sus asesores deberán, responsabilizarse de dichas limitaciones o en su caso asumir las consecuencias que ello les origine. (Gonzalez, La planeacion fiscal en nuestros dias, (s.f))

2.19.1 Las consecuencias en la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada.

Pasamos de los riesgos a su materialización donde ya las consecuencias de haber aplicado una planeación fiscal en forma inadecuada pueden ser leves cuando el caso es de importes pequeños, pero en una planeación fiscal aplicada en forma inadecuada de gran envergadura, las consecuencias pueden ser fatales e inclusive pueden tener repercusiones tanto para la persona física o moral, así como contra el administrador único o consejo de administración y los propios accionistas, aunque ellos no estén involucrados en ella, hasta tener alguna repercusión de tipo penal.

Hablemos de la responsabilidad solidaria, que es la obligación que tiene de cumplir una persona moral o física de pagar las contribuciones, en sustitución de la persona que incurrió en el hecho imponible o que por disposición de ley se obligue a retener y enterar la contribución que por voluntad propia asumió dicha (Loya, Principales riesgos fiscales de la empresa, 2020)

El artículo 26 del CFF, señala distintos tipos de responsabilidad solidaria para algunas personas que coinciden con el hecho generador de dicha obligación tales como:

I-Los retenedores o recaudadores, que la ley les imponga dicha obligación, hasta por el importe o monto de dichas contribuciones retenidas o recaudadas.

II-Las personas obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de dichos pagos.

III-Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra, así como aquellas que se causaron bajo su gestión.

Las personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida dirección general, gerencia general o administrador único de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a) c) d) e) de la fracción X del artículo 26 del CFF.

IV-Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado...

V-Los representantes, sea cualquier nombre que se les designe de personas no residentes en el país, que con su intervención estas efectúen actividades por las que se deban pagar contribuciones hasta por el importe de estas.

VI-Quienes ejerzan la patria potestad o tutela por las contribuciones a cargo de su representado

VII. Legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII-Quienes manifiesten voluntariamente la responsabilidad solidaria.

IX-Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan deposito prenda hipoteca o permitan el secuestro de bienes hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda de monto del interés garantizado.

X-Los socios o accionistas, respecto a las contribuciones que se hubieren causado, en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que poseía en el capital social de la sociedad, durante el periodo o la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en supuestos tales como

1-No solicitar su registro federal de contribuyentes (RFC),

2-Cuando cambie de domicilio sin presentar aviso,

3-Cuando no lleve contabilidad o la destruya,

4-No se localice en el domicilio fiscal registrado en el RFC,

5-Cuando omita enterar las contribuciones dentro del plazo que las propias leyes establezcan,

6-Cuando se encuentre en el listado del artículo 69-B del CFF, sin haber acreditado la prestación de servicios o adquisición de bienes,

7-Cuando se encuentre en el listado definitivo del artículo 69-B del CFF,

8-Cuando las sociedades no inscriban a sus accionistas en el libro que para tal efecto deben llevar y

9-No se compruebe que las personas físicas o las personas morales hayan efectuado la retención y entero de las contribuciones a su cargo,

10-En general por las contribuciones no retenidas y no enteradas de acuerdo a las diversas disposiciones fiscales.

Otras consecuencias serán las establecidas en los artículos 108 y 109 del CFF, los cuales refieren lo siguiente:

Artículo 108 del CFF, comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del código penal federal se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal, cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las siguientes penas:

I-Con prisión de tres meses a dos años cuando, el monto de lo defraudado no exceda de 1´734,280.00

II-Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de 1´734,280.00 pero no de 2´601,410.00

III-Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de 2´601,410.00 y de acuerdo con el artículo segundo fracción VIII Bis de la ley federal contra la delincuencia organizada, cuando el importe sea por tres veces o mayor se aplicará el artículo 400Bis del código penal federal, es decir 7´804,230.00 o mayor.

2.20 La culpabilidad de las empresas

La culpabilidad, entendida como elemento esencial del hecho punible, es el *juicio de reproche* dirigido a quien ha realizado la acción descrita en la norma penal de manera consciente y libre, lesionando el bien jurídico que esa norma tutela, pese a la advertencia contenida en la regla penal para que éste actúe conforme a Derecho, en condiciones en las que la conducta allí establecida es al momento de la acción–*asequible* para el sujeto.

Por ello, puede decirse que el autor de un hecho con estas características es responsable por él, y es en consecuencia merecedor de una pena. (H., 2018)

Cuando una empresa sea persona física o persona moral, atraviesa por la trágica experiencia de la culpabilidad, es indudable que los dirigentes de la compañía deben de responder a los socios o accionistas y ya después de haber intentado cualquier medio de defensa y recae la resolución en sentido negativo y además con pena corporal, de acuerdo con nuestra cultura, se tratan de encontrar a las personas físicas, las cuales elaboraron una planeación fiscal y esta resulto fallida y con

consecuencias demasiado graves, es decir se ve materializado el riesgo fiscal, por ende vendrá la frustración y la culpabilidad, ya transformado en dinero que se debe pagar, además de la responsabilidad penal, la cual implica la pena corporal, para los dirigentes o socios de la empresa, autores como Carlos E. Weff H, en su libro culpabilidad, infracciones tributarias y delitos fiscales, asegura que existen otras fuentes de la culpabilidad de las empresas como son:

A) El incumplimiento de las obligaciones, lo cual se sanciona con una multa y con el pago de la obligación principal.

B) El resguardo de la libertad y dignidad del contribuyente, responsable o infractor, caso en el cual se tiene un conflicto mayor con otros actores como son los socios o accionistas, la familia, la sociedad en general.

En este sentido sabemos de antemano que la autoridad fiscal trata de inhibir los actos ilícitos, penalizándolos o castigándolos.

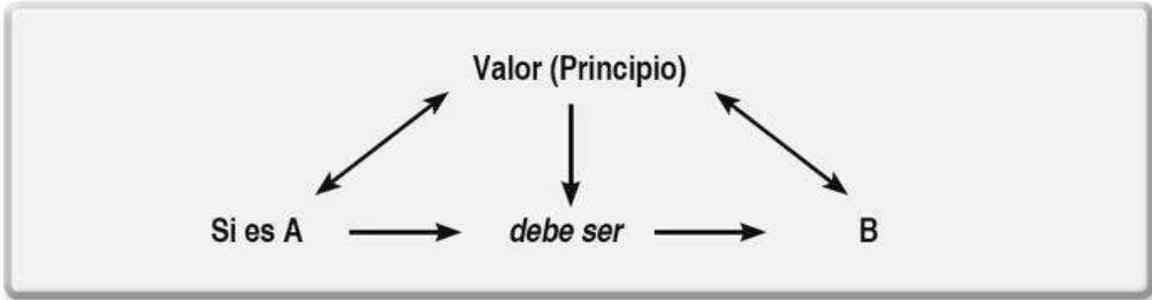
El reproche ante alguna conducta ilícita que ha sido castigada con la culpabilidad, dicho concepto consta de tres elementos:

1-La imputabilidad, es decir que el acto ilegal haya sido imputado y por consiguiente se haya culpado a la persona física o moral a través de su representante legal.

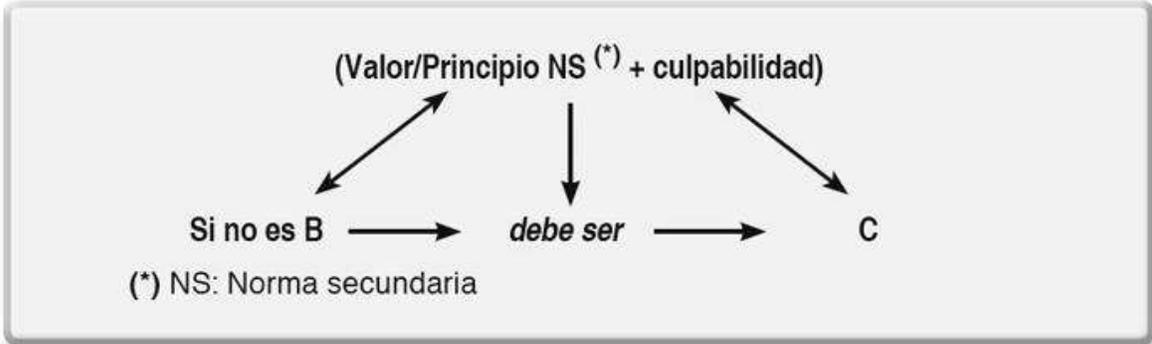
2-Que la comprensión de la conducta reprochable sea contraria a derecho e implique la culpabilidad.

3-Que el culpable sea consciente y contenga la posibilidad racional de dirigir su conducta al sentido requerido.

En ese sentido nos encontramos que la culpabilidad de las empresas es un concepto jurídico el cual denota que es unipersonal y corresponde a una consecuencia de no haber observado las normas relativas en este caso a la materia fiscal, el cual representaremos en la siguiente gráfica:



Así nos encontramos con que A es la obligación fiscal y B es el cumplimiento de dicha obligación, en ese tenor el principio del cumplimiento de las obligaciones fiscales se ve perfeccionado jurídicamente, por lo tanto, no existirá ninguna culpabilidad ni para las empresas o los empresarios, pero en seguida se presenta otra grafica como sigue:



En esta grafica observamos que después de que A y B es la relación perfecta desde el punto de vista fiscal y al no ser B es decir el cumplimiento de la obligación, entonces deberá ser C que es el incumplimiento fiscal y de ahí se deriva la culpabilidad de las empresas por no haber cumplido las obligaciones y con la relación perfecta.

Ya declarada la culpabilidad de las empresas y de los empresarios, se pueden derivar algunas responsabilidades para los empresarios y para los asesores, de estos relativas a las asesorías o en su caso planeaciones fiscales aplicadas en forma ineficiente, lo cual se tendría forzosamente que deslindar por cada uno de ellos de acuerdo con los elementos correspondientes, con los que se cuente, tales

como contratos, propuestas, o algún documento que se tenga donde quede demostrado cual fue el actuar de cada uno de ellos.

La reforma a diversas disposiciones fiscales publicada en el diario oficial de la federación el 08-11-2019 la cual entró en vigor el 01 de enero del 2020, la cual forma parte del enunciado de ANEXOS del presente trabajo de investigación, como anexo 3 trajo como consecuencia que en el caso de que se le compruebe al contribuyente que ha cometido el delito de defraudación contenido en el artículo 109 del CFF, se le aplicará también la ley de extinción de dominio, así como el código fiscal federal y dependiendo del monto del crédito fiscal, también se le aplicará la ley contra la delincuencia organizada y por último la ley de lavado de dinero

2.21 El derecho y la ética empresarial

Un código de ética es una serie de postulados que a decir del Licenciado en economía Cesar Vieyra Cervera, en su libro titulado “Código de ética, mucho más que buenas intenciones”. En ética para Nicómaco, Aristóteles señala que la felicidad es la base de la ética y que la virtud de los hombres es el medio para alcanzarla. Asimismo, indica que la virtud proviene del hábito y no directamente del conocimiento.

En consecuencia, la felicidad es una actividad y no un estado. (Cervera, 2015)

Por otra parte, también refiere que, conforme al autor, Fernando Savater sostiene que “... a diferencia de otros seres, vivos o inanimados, los hombres podemos inventar y elegir en parte nuestra forma de vida... De modo que parece prudente fijarnos bien en lo que hacemos y procurar adquirir un cierto saber vivir que nos permita acertar.

A ese saber vivir, o arte de vivir si prefieres, es a lo que llaman ética.”

Hoy en día, en nuestra sociedad, se puede observar cada vez con mayor frecuencia que muchas personas, especialmente políticos y autoridades, exigen más ética en el ámbito público y privado, pero viven de un modo contrario a pesar de los conocimientos que poseen.

Podemos citar diversos casos de verdaderas figuras políticas o inclusive empresarios que, en el día con día de nuestras actividades profesionales, nos damos cuenta de que no tienen una verdadera congruencia de lo que profesan y su modo de actuar en referencia a la ética empresarial.

En cuanto a la ética profesional para contadores públicos nos encontramos precisamente con el código de ética profesional, emitido por el instituto mexicano de contadores públicos A.C. máxima organización en nuestro país que agrupa a 60 colegios de contadores públicos, a los cuales nos ha hecho saber de este código el cual debemos seguir y profesar en nuestro actuar profesionalmente hablando.

Por su parte Juan Díaz Romero en su libro titulado, “Ética Jurídica” (Romero, 2015)

Refiere que dentro de las disciplinas filosóficas, se tiene a la ética como una ciencia práctica, en cuanto persigue como uno de sus objetivos principales, influir sobre la conducta de los seres humanos en aras de su perfección, pues desde épocas remotas ese ha sido el designio de la ética, de esa manera todas las corrientes éticas inducen a la adopción de una guía, para conducirnos en la vida, de la misma manera en todas las disciplinas profesionales buscamos una guía, para conducirnos en nuestra vida profesional.

Desde antes del 2012, autores como Manuel Atienza y Rodolfo Luis Vigo, han escrito el código modelo iberoamericano de ética judicial, el cual ha venido funcionando desde 2006, principalmente en tareas de promoción y difusión de la ética judicial.

Por último, mencionamos que también la ética es aplicable al poder legislativo, en donde se comprometen a que se debe de legislar, bajo ciertos principios rectores según se señala en el artículo cuarto del código de ética de la cámara de diputados del honorable congreso de la unión, el cual fue publicado en el diario oficial de la federación el 10 de mayo de 2016 como son:

1-Legalidad

2-Honradez

3-Lealtad

4-Imparcialidad y

5-Eficiencia

El cumplimiento de los principios referidos se materializa a través del acatamiento a las obligaciones de los diputados contenidos en la ley orgánica, en el reglamento de este código.

2.22 Las infracciones en materia fiscal

Cuando el orden jurídico convierte en condición de una sanción o consecuencia de lo ilícito, a determinada acción u omisión, mediante la cual se produce, o no se impide, un acontecimiento indeseable, puede distinguirse entre el caso en que ese acontecimiento haya sido buscado por el individuo cuya conducta interesa, o por lo menos previsto; o bien, que se haya producido sin ninguna intención o previsión, “accidentalmente”, como se suele decir.

En el primer caso, se habla de una responsabilidad por la intención; en el segundo, de una responsabilidad por el resultado (H., 2018)

En ese sentido, aunque el contribuyente sepa la gravedad de la aplicación en forma inadecuada de la planeación fiscal, insiste con el profesional que la vaya a aplicar en que la gravedad de dicha práctica es leve porque no va a ser descubierta por la autoridad fiscalizadora, pero cuando esto sucede la práctica fiscal que la originó suele ser castigada por la autoridad fiscalizadora y de ahí nacen las infracciones y hasta los delitos como se analizará en los numerales siguientes.

2.22.1 Infracciones graves

¿Que conocemos como infracciones graves en el ámbito fiscal?

Las infracciones graves, según la doctrina son cuando el infractor tiene toda la intención de infringir la ley, es decir el acto mediante el cual se infringe la ley está implícito en la intencionalidad, que es la premeditación, la alevosía y la ventaja, como es el caso de una aplicación de la planeación fiscales en forma

incorrecta, la cual tiene toda la intención que ya comentamos, la alevosía la cual se transforma en el campo fiscal, el de haber obtenido un beneficio indebido aun a sabiendas que es una actividad penada severamente y la ventaja que es la de obtener ese beneficio indebido como sería obtener una devolución de IVA en el caso de haber deducido un cfdi de una o varias operaciones inexistentes, además de fomentar esta conducta en el caso de los demás contribuyentes, por lo que este sería un caso de infracciones graves.

El momento caracterizado como “dolo” –intención dolosa– es una determinada relación positiva entre la conducta interna, anímica del delincuente, y el acontecimiento producido, por lo realizado, por su conducta externa, sea que prevea el hecho, o que dirija su intención a él.

2.22.2 Infracciones no graves

Por el contrario, de la situación comentada en el numeral anterior, se presenta cuando el contribuyente por omisión o por descuido comete una infracción a las disposiciones fiscales, tales como un error en el cálculo de la declaración del IVA mensual, que traiga como consecuencia, el haber dejado de pagar dicha contribución en forma completa, sin la intencionalidad de causar un daño al fisco federal, por lo que en este caso de acuerdo a la práctica y a la experiencia la infracción será no grave y por consiguiente sancionada solo con el pago de la diferencia en dicha contribución y una multa económica, la cual podrá ser reducida en algún porcentaje, si no se ha realizado en forma frecuente.

2.23 Los delitos en materia fiscal

Los delitos en materia fiscal son principalmente por las conductas observadas a los contribuyentes y derivados de la intencionalidad, monto y comportamiento del contribuyente y van desde leves, graves y muy graves, aun cuando se den los supuestos de los mismos se debe observar la conducta del contribuyente.

2.23.1 El delito de defraudación fiscal

Como ha quedado ya comentado en el numeral 2.23.2 del presente trabajo de investigación, “Artículo 108 del CFF, señala que 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” de ahí que el delito de defraudación fiscal sea uno de los más castigados severamente, de acuerdo con el importe de lo defraudado el contribuyente podrá estar varios años con castigo de privación de la libertad.

2.23.2 El delito de evasión fiscal

Gramaticalmente:

Es evitar un daño eludir con arte o astucia una dificultad prevista.

Jurídicamente:

Conlleva la noción de desobediencia de una obligación fiscal perfecta, que el derecho fiscal no define en forma concreta.

Doctrinalmente:

La evasión constituye un género y la defraudación una de sus especies

2.24 La presunción de inocencia en las operaciones fiscales

La inocencia es un *status*, una condición, un derecho connatural con el hombre mismo, existente antes de toda forma de autoridad y de Estado, que puede ser cuestionada cuando la sociedad ha llegado a un nivel de organización tal que cuenta con sistemas de enjuiciamiento y de sanciones, con mecanismos jurídico-legales capaces legítimamente de declarar a un ciudadano responsable penalmente, imponiéndole como consecuencia, un reproche, manifestación de la intervención estatal en su órbita individual; todo en defensa de intereses generales.

Esa condición natural y derecho político fundamental de carácter inalienable e irrenunciable que es la inocencia, el desarrollo de un proceso jurídico está amparado por una presunción, que es un mecanismo, por la que todo hombre procesado

legalmente, debe ser tratado como inocente, durante la investigación, juzgamiento, hasta el fallo condenatorio o no con tránsito a cosa juzgada.

En efecto, la presunción de inocencia es una manifestación de la culpabilidad a través del principio de “jurisdiccionalidad”, antes indicado, de acuerdo con el cual la actividad de juicio y de prueba conducente a la determinación de la culpabilidad y consecuentemente de la responsabilidad está también limitada por el estatus “libertatis” del individuo, de modo que resulta irracional, desde el punto de vista de la racionalidad “teleológica” relación-medios-fines–, la imputación que no tenga su base en los mismos postulados de libertad, dignidad e igualdad humanas, objeto de nuestras reflexiones.

En efecto, el artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos dispone que: Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa; mientras que, por su parte, el artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone que:

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley, y el artículo 8.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece, en un sentido plenamente concordante, que:

Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

De estas reglas debe rescatarse, de especialísima que, en tanto constituyen garantías de la libertad y de la dignidad humanas, se supone tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público. (H., 2018)

2.25 Los medios de defensa en materia fiscal

De acuerdo con nuestra legislación, en materia fiscal se conocen diversos medios de defensa, según la instancia que se tenga conforme al proceso correspondiente, todos los medios de defensa deberán estar señalados en las diversas disposiciones fiscales y obedecen a lo señalado en el artículo primero de nuestra constitución y en los acuerdos internacionales, firmados por el gobierno de nuestro país con otros de los cuales forme parte en dicha materia.

2.25.1 El juicio de ventanilla

En los términos del artículo 33-A del CFF, el cual se aplica a los contribuyentes que estén en los supuestos del artículo 41 fracciones I y II

El artículo 41 del CFF refiere lo siguiente:

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes procediendo de la siguiente forma:

Fracción I- Imponer la multa que corresponda en los términos del CFF, requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido, otorgando un plazo al contribuyente de 15 días para el cumplimiento del requerimiento, si no atiende los requerimientos se impondrán las multas correspondientes que tratándose de declaraciones será una multa por cada declaración omitida, la autoridad después del tercer requerimiento por la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

Fracción II- Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectiva al contribuyente o al representante solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las 6

últimas declaraciones de la contribución de que se trate, esta cantidad a pagar no libera a los obligados a presentar la declaración omitida.

2.25.2 La reconsideración administrativa

En el artículo 36 penúltimo párrafo del código fiscal de la federación, el cual señala que cuando las resoluciones administrativas de carácter individual que no sean favorables a un particular, emitidas por sus subordinados jerárquicamente y en el supuesto que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención de las disposiciones fiscales, podrán por una sola vez modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando no hubiese interpuesto medio de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

2.25.3 Recurso de aclaración

De acuerdo al artículo 33-A del CFF, los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de 6 días a aquel en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refiere el artículo 41 fracción I y III, 78, 79 y 81 fracciones I, II y VI del CFF así como en los casos que la autoridad fiscal determine conforme a reglas de carácter general a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad resolver en un plazo de 6 días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

2.25.4 El Juicio en la vía administrativa (revocación)

Conforme lo establece el artículo 116 del CFF, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrá interponer el recurso de revocación, el cual procederá conforme lo señala el artículo 117

del CFF, contra resoluciones administrativas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley
- c) Dicten las autoridades aduaneras
- d) Cualquier resolución de carácter administrativo que cause agravio al particular en materia fiscal salvo aquella a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del CFF, el recurso de aclaración, dichos conceptos ya fueron tratados en los apartados correspondientes.

Fracción II-Los actos de las autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización señalada en el artículo 21 del CFF.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley o determinen el valor de los bienes embargados.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros en los casos a que se refiere el artículo 128 del CFF.

De acuerdo con el artículo 120 del CFF, el recurso de revocación es opcional para el contribuyente, antes de acudir ante el tribunal federal de justicia administrativa, en el juicio contencioso administrativo, (nulidad).

El recurso de revocación conforme lo señala el artículo 131 del código fiscal de la federación, la autoridad deberá dictar resolución y notificarla, en un término que no excederá de 3 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

De acuerdo con el artículo 133 del CFF, la resolución que ponga fin al recurso de revocación podrá ser:

I-Desecharlo por improcedente

II- Confirmar el acto impugnado

III-Reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución

IV-Dejar sin efectos el acto impugnado

V- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

De acuerdo con el artículo 133-A CFF fracción I cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, estos se puedan reponer subsanado el vicio que produjo su revocación.

Si se revoca por vicios de procedimiento este se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

De acuerdo con el artículo 57 fracción I en los casos en que la sentencia se declare la nulidad y esta se funde en las siguientes causales, inciso b) si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada esta se puede reponer subsanando el vicio que produjo la nulidad, en el caso de nulidad por vicios de procedimiento este se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos la autoridad demandada cuenta con un plazo de 4 meses para reponer los procedimientos y dictar una nueva resolución definitiva aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del CFF plazo para concluir la visita 12 meses y el plazo para determinar contribuciones omitidas de 5 años.

De acuerdo con el artículo 133-A CFF en el caso de vicios de fondo como se señala en la fracción II, es coincidente con el inciso c) de la fracción I del

artículo 57 LFPCA ya que señala ambas disposiciones que la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos salvo que la sentencia le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto.

En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución anulada.

En ambos artículos el plazo para el cumplimiento de la resolución es de cuatro meses.

2.25.5 El juicio contencioso administrativo (nulidad)

Se debe interponer en el caso de controversias, entre el contribuyente y la autoridad fiscal, ante el tribunal de justicia administrativa.

El cual debe contener de acuerdo con el artículo 14 de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo, la demanda debe indicar:

I- Nombre del demandante, domicilio fiscal, así como el domicilio para oír y recibir notificaciones, dentro de la jurisdicción de la sala regional competente y su dirección de correo electrónico.

II- La resolución que se impugna, en el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisara la fecha de su publicación.

III- La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio, del particular demandado, cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV- Los hechos que den motivo a la demanda.

V- Las pruebas que ofrezca.

En el caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

Cuando se ofrezcan pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada, dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada.

La remisión de expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

VI-Los conceptos de impugnación.

VII-El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII-Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

En cada demanda solo podrá aparecer un demandante, salvo los casos que se trate de la impugnación de resoluciones conexas o que se afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio contra dichas resoluciones en una sola demanda.

En los casos que sean dos o más demandantes estos ejercerán su opción a través de un representante común.

En la demanda en que promuevan dos o más personas en contravención de lo dispuesto en el párrafo anterior, el magistrado instructor requerirá a los promoventes para que, en el plazo de 5 días, presenten cada uno de ellos su demanda correspondiente, apercibidos de que en caso de no hacerlo se desechará la demanda inicial.

Cuando se omita el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Si se omiten datos previstos en las fracciones III, IV, V, VII, y VIII el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del término de 5 días, apercibiéndolo que, de no hacerlo en tiempo, se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas según corresponda.

Si en el lugar señalado por el actor como domicilio del tercero, se negare a que sea este, el demandante deberá proporcionar al tribunal la información suficiente para proceder a su primera búsqueda, siguiendo al efecto las reglas previstas en el código federal de procedimientos civiles.

Cuando no se señale la dirección de correo electrónico no se enviará el aviso electrónico que corresponda.

De acuerdo con el artículo 15 de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo, el demandante deberá adjuntar a su demanda:

I-Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.

II-El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada o bien señalar los datos de registro del documento con el que este acreditada ante el tribunal, cuando no gestione a nombre propio.

III-El documento donde conste la resolución impugnada.

IV-En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.

V-La constancia de notificación de la resolución impugnada.

VI-Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma haya sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda,

señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer la extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el magistrado instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17 fracción V de esta ley (ampliación de la demanda), si durante el plazo previsto en el artículo 17 de la ley federal de procedimiento administrativo no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.

VII-El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

VIII-El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante, en el caso señalado en el artículo 44 de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo (se requerirá al oferente para que presente los testigos).

IX-Las pruebas documentales que ofrezca.

En el caso que no se adjunten a la demanda los documentos que se señalen, el magistrado instructor requerirá al promovente para que, en un plazo de 5 días, cuando no se adjunten en dicho termino y sean de los señalados en las fracciones de I a VI se tendrá por no presentada la demanda, si se trata de las pruebas señaladas en las fracciones VII, VIII y IX las mismas se tendrán por no ofrecidas.

2.25.6 La resolución del acto impugnado:

De acuerdo con el artículo 47 de LFPCA el magistrado instructor cinco días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiera ninguna cuestión pendiente que impida su resolución notificará a las partes que tienen un término de 5 días para formular los alegatos de lo bien probado por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar la sentencia

dichos alegatos no pueden ampliar la litis fijada en los acuerdos de admisión a la demanda o admisión a la ampliación a la demanda en su caso.

De acuerdo con el artículo 49 de la LFPCA dentro de los 45 días siguientes a cuando haya quedado cerrada la instrucción en el juicio.

El juicio de amparo

El amparo es una de las herramientas jurídicas más utilizadas en nuestro país, el cual les permite a todas las personas dentro de nuestro territorio nacional defenderse de manera pacífica de los actos de las autoridades fiscales, que violen los derechos humanos consagrados en el artículo primero de nuestra constitución federal.

El juicio de amparo de acuerdo con el artículo 107, en relación con el artículo 103 de la constitución de los estados unidos mexicanos, dichos artículos refieren lo siguiente:

Artículo 103- Los tribunales de la federación resolverán toda controversia que se suscite:

I-Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la constitución, así como por los tratados internacionales de los que el estado mexicano sea parte.

II-Por normas generales o actos de autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la autonomía de la ciudad de México

III-Por normas generales o actos de las autoridades de las entidades federativas que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Las controversias de las que habla el artículo 107, constitucional, con excepción de aquellas en materia electoral se sujetarán a los procedimientos siguientes:

I-El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo el carácter de quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta constitución y con ello se afecte su esfera jurídica ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico

II-Las sentencias que se pronuncien en el juicio de amparo solo se ocuparan de los quejosos que lo hubieren solicitado limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre lo que verse la demanda.

III-Cuando se demanden de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo solo procederá en los casos siguientes:

a) Contra sentencias definitivas laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo, en relación con el amparo al que se refiere este inciso y la fracción V de este artículo, el tribunal colegiado de circuito deberá decidir respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron vales y aquellas que cuando proceda advierta en suplencia de la queja y fijara los términos precisos en que deberá pronunciarse la nueva resolución...

b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan.

c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio.

IV-En materia administrativa el amparo procede, además, contra actos u omisiones que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativas o del trabajo y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal, será necesario agotar estos medios de defensa, siempre

que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos, de oficio o mediante la interposición del juicio.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando solo se aleguen violaciones directas a esta constitución.

2.26 Partes del juicio de amparo:

Las partes del juicio de amparo son, de acuerdo con el artículo 5 de la ley de amparo:

- I. El quejoso**, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1o de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.
- II. La autoridad responsable**, teniendo tal carácter, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas
- III. El tercero interesado**, pudiendo tener tal carácter, el ministerio público federal en todos los juicios, donde podrá interponer los recursos que señala esta Ley, y los existentes en amparos penales cuando se reclamen resoluciones de tribunales locales, independientemente de las obligaciones que la misma ley le precisa para procurar la pronta y expedita administración de justicia.

2.26.1 Requisitos del amparo indirecto

Conforme al artículo 108 de la ley de amparo, el amparo indirecto deberá presentarse por escrito o en medios electrónicos según autorice la propia ley, en el que se expresaran:

1-Nombre y domicilio del quejoso o de quien promueva en su nombre

2-Nombre y domicilio del 3º. Interesado y si no lo conoce, así manifestarlo bajo protesta de decir verdad.

3-Autoridades responsables, en caso de que se impugnen normas generales, el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación.

En el caso de las autoridades que hubieren intervenido en el refrendo del decreto promulgatorio de la ley o en su publicación, el quejoso deberá señalarlas con el carácter de autoridades responsables, únicamente cuando impugne sus actos por vicios propios.

4-La norma general, acto u omisión que de cada autoridad se reclame.

5-Bajo protesta de decir verdad, los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado o que sirvan de fundamento a los conceptos de violación.

6-Los preceptos que, conforme al artículo 1º de esta Ley, contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame.

7-Si el amparo se promueve con fundamento en la fracción II del artículo 1º de esta Ley, deberá precisarse la facultad reservada a los estados u otorgada al Distrito Federal que haya sido invadida por la autoridad federal; si el amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida.

8-Los conceptos de violación.

En el caso de desaparición forzada conforme al artículo 109 de ley de amparo los requisitos que se mencionan son:

- 1-El acto reclamado;
2. La autoridad que lo hubiere ordenado, si fuere posible;
3. La autoridad que ejecute o trate de ejecutar el acto; y
4. En su caso, el lugar en que se encuentre el quejoso.

En estos supuestos, la demanda podrá formularse por escrito, por comparecencia o por medios electrónicos. En este último caso no se requerirá de firma electrónica.

2.26.2 Requisitos del amparo directo:

Conforme al artículo 175 de la ley de amparo la demanda de amparo directo deberá formularse por escrito, en el que se expresarán:

1. El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre.
2. El nombre y domicilio del tercero interesado.
3. La autoridad responsable.
4. El acto reclamado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que haya puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la norma general aplicada, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la norma general, debiéndose llevar a cabo la calificación de éstos en la parte considerativa de la sentencia.

5. La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquella en que hubiese tenido conocimiento del mismo.
6. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame.
- 7-Los conceptos de violación.

Los plazos para la presentación del amparo en materia fiscal:

De acuerdo con el artículo 17 de la ley de amparo:

El plazo para presentar la demanda de amparo es de quince días, salvo:

I. Cuando se reclame una norma general autoaplicativa, o el procedimiento de extradición, en que será de treinta días;

II. Cuando se reclame la sentencia definitiva condenatoria en un proceso penal, que imponga pena de prisión, podrá interponerse en un plazo de hasta ocho años.

III. Cuando el amparo se promueva contra actos que tengan o puedan tener por efecto privar total o parcialmente, en forma temporal o definitiva, de la propiedad, posesión o disfrute de sus derechos agrarios a los núcleos de población ejidal o comunal, en que será de siete años, contados a partir de que, de manera indubitable, la autoridad responsable notifique el acto a los grupos agrarios mencionados;

IV. Cuando el acto reclamado implique peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento, incomunicación, deportación o expulsión, proscripción o destierro, desaparición forzada de personas o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la incorporación forzosa al Ejército, Armada o Fuerza Aérea nacionales, en que podrá presentarse en cualquier tiempo.

Los plazos a que se refiere el artículo 17 de la ley de amparo, se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame o a aquél en que haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución, salvo el caso de la fracción I del artículo anterior en el que se computará a partir del día de su entrada en vigor.

Competencia.

De acuerdo con el artículo 33 de la ley de amparo, son competentes para conocer del juicio de amparo:

- I. La Suprema Corte de Justicia de la Nación;
- II. Los tribunales colegiados de circuito;
- III. Los tribunales unitarios de circuito;
- IV. Los juzgados de distrito; y
- V. Los órganos jurisdiccionales de los poderes judiciales de los Estados y del Distrito Federal, en los casos previstos por esta Ley.

Los tribunales colegiados de circuito son competentes para conocer del juicio de amparo directo.

La competencia de los tribunales se fija de acuerdo con la residencia de la autoridad que haya dictado el acto reclamado y, en su caso, atendiendo a la especialización por materia.

Los juzgados de distrito y los tribunales unitarios de circuito son competentes para conocer del juicio de amparo indirecto, de acuerdo al artículo 35 de la ley de amparo.

Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad o convencionalidad de una norma general y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando menos con tres días de anticipación a la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal, mediante acuerdos generales, reglamentarán la publicidad que deba darse a los proyectos de sentencia a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta Ley.

En amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia.

Que debe de contener la sentencia:

- I. La fijación clara y precisa del acto reclamado;
- II. El análisis sistemático de todos los conceptos de violación o en su caso de todos los agravios;
- III. La valoración de las pruebas admitidas y desahogadas en el juicio
- IV. Las consideraciones y fundamentos legales en que se apoye para conceder, negar o sobreseer;
- V. Los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo, y en caso de amparos directos, el pronunciamiento respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquellas que, cuando proceda, el órgano jurisdiccional advierta en suplencia de la queja, además de los términos precisos en que deba pronunciarse la nueva resolución; y
- VI. Los puntos resolutivos en los que se exprese el acto, norma u omisión por el que se conceda, niegue o sobresea el amparo y, cuando sea el caso, los efectos de la concesión en congruencia con la parte considerativa.

El órgano jurisdiccional, de oficio podrá aclarar la sentencia ejecutoriada, solamente para corregir los posibles errores del documento a fin de que concuerde con la sentencia, acto jurídico decisorio, sin alterar las consideraciones esenciales de la misma.

De acuerdo con el artículo 75 de la ley de amparo, en las sentencias que se dicten en los juicios de amparo el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca

probado ante la autoridad responsable. No se admitirán ni se tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, en el amparo indirecto el quejoso podrá ofrecer pruebas cuando no hubiere tenido oportunidad de hacerlo ante la autoridad responsable. Adicionalmente, en materia penal, el juez de distrito deberá cerciorarse de que este ofrecimiento en el amparo no implique una violación a la oralidad o a los principios que rigen en el proceso penal acusatorio.

El Órgano jurisdiccional deberá recabar oficiosamente las pruebas rendidas ante la responsable y las actuaciones que estime necesarias para la resolución del asunto. En materia penal, se estará a lo dispuesto en la última parte del párrafo anterior.

Además, cuando se reclamen actos que tengan o puedan tener como consecuencia privar de la propiedad o de la posesión y disfrute de sus tierras, aguas, pastos y montes a los ejidos o a los núcleos de población que de hecho o por derecho guarden el estado comunal, o a los ejidatarios o comuneros, deberán recabarse de oficio todas aquellas pruebas que puedan beneficiar a las entidades o individuos mencionados y acordarse las diligencias que se estimen necesarias para precisar sus derechos agrarios, así como la naturaleza y efectos de los actos reclamados.

De acuerdo con el artículo 77 de la ley de amparo; Los efectos de la concesión del amparo serán:

- I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituirá al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; y
- II. Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo exija.

En el último considerando de la sentencia que conceda el amparo, el juzgador deberá determinar con precisión los efectos de este, especificando las medidas que las autoridades o particulares deban adoptar para asegurar su estricto cumplimiento y la restitución del quejoso en el goce del derecho.

Por último, Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional.

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

El órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado, de acuerdo con el artículo 78 de la ley de amparo.

Ejemplo de resolución de amparo:

AMPARO EN REVISIÓN 1005/2018
QUEJOSO: *****
RECURRENTE: FISCAL GENERAL
DEL ESTADO DE VERACRUZ DE
IGNACIO DE LA LLAVE
PONENTE: MINISTRO EDUARDO MEDINA MORA I.
SECRETARIO: JUVENAL CARBAJAL DÍAZ
Elaboraron: Guadalupe Jimena Sotelo Gutiérrez
Leticia Yatsuko Hosaka Martínez
Sofía Velasco García
Vo. Bo.
Ministro:

Ciudad de México. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del ... de ... de dos mil diecinueve, emite la siguiente:

Cotejo:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el recurso de revisión 1005/2018 interpuesto por el fiscal general del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave en contra de la sentencia dictada el veinticinco de mayo de dos mil dieciocho dentro del juicio de amparo indirecto ***** por el Juzgado Décimo

Octavo de Distrito en el estado de Veracruz. La resolución recurrida ampara y protege al quejoso contra los actos de la autoridad. La cuestión a resolver gira en torno a la interacción de dos derechos: el derecho a la privacidad (en el caso de servidores públicos) y el derecho de acceso a la información. ¿Puede un servidor público bloquear a un ciudadano en Twitter? ¿Qué derecho debe prevalecer?

Sumario

1. Antecedentes judiciales
2. Presupuestos procesales
3. Hechos, demanda y juicio de amparo
4. Estudio de los agravios de las causales de improcedencia (acto de autoridad e inexistencia de agravio personal y directo)
5. Marco jurídico
 - 5.1. Derecho de acceso a la información
 - 5.2. Derecho a la privacidad
 - 5.3. La interacción de los derechos a la información y a la privacidad
6. Estudio de agravios en el caso concreto
7. Efectos de la sentencia

AMPARO EN REVISIÓN 1005/2018

1. ANTECEDENTES JUDICIALES

1. ***** promovió juicio de amparo indirecto contra la autoridad y acto siguientes:
2. Autoridad responsable: Fiscal general del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, Jorge Winckler Ortiz (en adelante, fiscal general).
3. Acto reclamado: El bloqueo en Twitter de la cuenta del fiscal general (@AbogadoWinckler) a la cuenta del quejoso (@*****).
4. El juez Décimo Octavo de Distrito en el estado de Veracruz admitió a trámite la demanda y ordenó registrarla con el número de expediente *****.
5. El veinticinco de mayo de dos mil dieciocho, el juez del conocimiento celebró audiencia constitucional y dictó sentencia en el sentido de conceder el amparo solicitado. El juez firmó la resolución hasta el veintiocho de mayo siguiente.
6. Inconforme con la resolución anterior, el subdirector de Amparo, Civil y Penal de la fiscalía general del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave interpuso recurso de revisión.
7. El magistrado presidente del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito admitió a trámite el recurso y ordenó su registro con el número *****.
8. El juez Décimo Octavo de Distrito en el estado de Veracruz solicitó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ejerciera su facultad de atracción para conocer y resolver el recurso de revisión.
9. El nueve de agosto de dos mil dieciocho, en sesión privada, los ministros

integrantes de esta Segunda Sala hicieron suya la solicitud formulada por el juez de distrito.

10. En la sesión del diez de octubre de dos mil dieciocho, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió ejercer la facultad de atracción.

11. De conformidad con los artículos 73 párrafo segundo y 184 párrafo primero de la Ley de Amparo, el proyecto de sentencia se hizo público, con la misma anticipación que la publicación de las listas de los asuntos.

2. PRESUPUESTOS PROCESALES

Competencia. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia

3. HECHOS, DEMANDA Y JUICIO DE AMPARO

A continuación, se realizará una narrativa de los hechos que dieron origen a la demanda de amparo indirecto, se revisarán los conceptos de violación argumentados por el quejoso y la sentencia recurrida.

Hechos. ***** es periodista para diversos medios de comunicación en los que realiza coberturas sobre temas vinculados con la inseguridad, derechos humanos, desapariciones y fosas clandestinas.

Utiliza la red social Twitter (con el nombre de usuario @*****) como herramienta de trabajo, pues le permite difundir las notas que redacta y mantener contacto con las autoridades del estado de Veracruz.

4. ESTUDIO DE LAS CAUSALES DE IMPROCEDENCIA.

Acto de autoridad. En el primer agravio, el recurrente expone que el acto reclamado (el bloqueo en Twitter por parte de @AbogadoWinckler a la cuenta del quejoso) no es un acto de autoridad para efectos del juicio de amparo, porque la cuenta es de carácter personal, fue creada antes de ostentar el cargo de fiscal general y, además, existen medios oficiales a través de los cuales el quejoso puede acceder a la información pública general.

5. MARCO JURÍDICO

A efecto de dar respuesta a los agravios tercero y cuarto, esta Segunda Sala desarrollará los siguientes puntos: i) derecho de acceso a la información; ii) derecho a la privacidad, en específico de los servidores públicos artículo 6, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

tesis 2ª. XXXIV/2018 (10a.), INFORMACIÓN PÚBLICA EMITIDA POR EL ESTADO. REQUISITOS PARA SU DIFUSIÓN, Segunda Sala,

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo II, mayo de 2018, p. 1695.

juicio de amparo ***** , inspección judicial y sentencia recurrida (párrafos 37-39 y 84-88 de este documento).

6. ESTUDIO DE AGRAVIOS EN EL CASO CONCRETO

En los agravios tercero y cuarto del recurso de revisión, el recurrente expone, en términos generales, que parte de la información contenida en su cuenta es de carácter personal, por lo que es desproporcional que el juez de distrito haya ordenado que se desbloqueara la cuenta del usuario

@***** para que tuviera acceso total a la cuenta @AbogadoWinckler.

Adicionalmente, indica que el resto de los datos contenidos en esa cuenta no se relacionan con derechos humanos, desapariciones forzadas ni fosas clandestinas que son los temas de investigación que el quejoso argumenta, por lo que el bloqueo no le ocasiona un agravio personal y directo.

Los argumentos antes sintetizados son infundados por las siguientes razones:

En el caso que nos ocupa, el fiscal general del estado de Veracruz, Jorge Winckler Ortiz, usuario de la cuenta @AbogadoWinckler en la red social Twitter, bloqueó al ciudadano *****, usuario de la diversa cuenta @*****. Se debe analizar si el referido bloqueo entre usuarios vulnera el derecho humano de acceso a la información, por privar a los usuarios de la citada plataforma electrónica de allegarse de datos y contenidos que se refieran a los actos de la fiscalía estatal o, por el contrario, si la resolución recurrida, que obliga al recurrente a desbloquear al ciudadano *****, contraviene el derecho a la privacidad del ciudadano Jorge Winckler Ortiz, fiscal general del estado de Veracruz.

7. EFECTOS DE LA SENTENCIA

En consecuencia, con el fin de restituir al quejoso completamente en el goce de su derecho de acceso a la información, se deberá permitir el acceso permanente a ***** a la cuenta @AbogadoWinckler en Twitter.

Esta obligación permanecerá vigente incluso en el caso hipotético de que el ciudadano Jorge Winckler Ortiz ya no ocupe un cargo público, debido a que éste continuará ostentando el carácter de persona pública en términos de lo considerado en esta resolución.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

tesis 1a. XLIV/2015 (10a.), DERECHO A LA INFORMACIÓN Y A LA LIBERTAD DE EXPRESIÓN. <<EL HECHO DE QUE LOS SERVIDORES PÚBLICOS CONCLUYAN SUS FUNCIONES, NO IMPLICA QUE TERMINE EL MAYOR NIVEL DE TOLERANCIA FRENTE A LA CRÍTICA A SU DESEMPEÑO. Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, libro XV, tomo II, febrero de 2015, p. 1389.

PRIMERO. En la materia de la revisión competencia de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ***** en contra de la autoridad y el acto precisados en el resultando primero, para los efectos establecidos en el fallo impugnado y en esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, vuelvan los autos al Tribunal de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente.

En términos de lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del veinticuatro de abril de dos mil siete, y conforme a lo previsto en los artículos 3º, fracción XXI y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como en el segundo párrafo del artículo 9º del Reglamento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

NOTA- Por razones de espacio y para el efecto de ejemplificar lo que es una sentencia del juicio de amparo, se realiza el siguiente resumen.

2.27 Medios alternativos de defensa fiscal.

El 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, con el objetivo primordial de reconocer y enunciar de manera clara y precisa los principales derechos a los que un pagador de impuestos tiene acceso y con ello generar seguridad jurídica en la mencionada relación tributaria, sin perjuicio de aquellos otros derechos previamente establecidos en las diversas normatividades en materia fiscal y aquellos que surgieran con el paso del tiempo.

Así, en la búsqueda de lograr una mejor protección a los derechos humanos, es que a través de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estableció que todas autoridades están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como a interpretar y aplicar las normas jurídicas relativas a éstos favoreciendo en todo momento la protección más amplia a las personas; buscando siempre que cualquiera de los actos, procedimientos o actuaciones de la autoridad, tengan como eje rector el respeto, protección y salvaguarda de los derechos humanos.

En el ámbito tributario, los derechos de los contribuyentes no sólo van ligados a los derechos humanos previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino a la protección de derechos conforme al Sistema Interamericano de los Derechos Humanos, el cual constituye un conjunto de normas sustantivas y procesales, así como, organismos y mecanismos de denuncia que en el marco de la Organización de los Estados Americanos (OEA) cumplen la función de promover y proteger los derechos humanos universales en el continente americano, destacando entre los documentos base de dicho sistema, la Declaración Americana

sobre Derechos y Deberes del Hombre, suscrita en 1948 en el marco de la IX Conferencia Internacional Americana, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida también como “Pacto de San José”, suscrita en 1969 y sus protocolos adicionales.

Ante esta gran diversidad de derechos de los pagadores de impuestos y el cumplimiento de nuestra misión, PRODECON a fin de colaborar en el mejoramiento de la relación del fisco con el contribuyente, estima conveniente analizar y comentar cada una de las disposiciones que conforman la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

La Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes tutela los derechos del contribuyente ante los actos de las autoridades fiscales federales como son: SAT, IMSS, INFONAVIT, CONAGUA PROFECO, ISSSTE y autoridades estatales coordinadas cuando cobran o determinan contribuciones federales (ISR, IVA, IEPS, entre otros).

Es importante destacar que los artículos contenidos en la ley, son en su mayoría de carácter adjetivo como lo es el derecho a obtener copias certificadas de declaraciones, a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante, a ser tratado con el debido respeto durante un procedimiento, y a ser oído en el trámite administrativo, entre otros, es decir, normas de procedimiento que protegen el correcto ejercicio de los derechos sustantivos.

Se precisa que el alcance de la misma no sólo se da de manera directa a quienes tributan en un determinado régimen fiscal, sino a aquéllos que de manera indirecta participan en una relación tributaria o adquieren una responsabilidad solidaria en el pago de las contribuciones como lo son: los retenedores, las personas que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta de un contribuyente, liquidadores, directores o gerentes generales y administradores únicos de las personas morales, representantes comunes, socios o accionistas, albaceas y aquellos que de manera voluntaria manifiestan la voluntad de asumir una responsabilidad solidaria, entre otros.

La Prodecon como organismo público especializado en materia tributaria, se encarga de velar por el respeto y cumplimiento de los derechos del contribuyente, lo que garantiza mediante el ofrecimiento de manera gratuita, ágil y sencilla los servicios de asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los pagadores de impuestos, así como, los acuerdos conclusivos que son un medio alternativo de solución a procedimientos de fiscalización. (Prodecon, 2020)

CRITERIO NORMATIVO 7/2014/CTN/CN (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria

29/08/2014)

“La naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es la de un organismo protector de derechos no jurisdiccional, cuya función esencial es la de observar las acciones de las autoridades, a efecto de velar en todo momento por los derechos de los contribuyentes, así como investigar aún de oficio, las violaciones que puedan llegar a cometerse en perjuicio de aquéllos; pues debe recordarse que el Ombudsman, de cuya naturaleza participa la Procuraduría, tiene el carácter de defensor del pueblo, con lo que su actuación se legitima en la tutela y protección de los derechos fundamentales de los gobernados. De los artículos 1, 4 y 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría y 66 de sus Lineamientos, se desprende que este Organismo, si bien tratándose de los servicios de asesoría, queja, y representación legal, sólo puede actuar a petición de parte; ello no obsta para que cuente, por otra parte, con amplias facultades para investigar de manera oficiosa los problemas que puedan ocasionar perjuicios a grupos o sectores de contribuyentes y formular las recomendaciones u observaciones que correspondan, con el objeto de cumplir con su tarea fundamental que es garantizar el derecho a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal; máxime dentro del marco que mandata el artículo 1º constitucional, de la más amplia protección de los derechos fundamentales”.

De acuerdo con lo anterior, la PRODECON nace de lo señalado en el artículo 17 de nuestra constitución federal, la cual menciona lo siguiente:

Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, su servicio será gratuito, quedando en consecuencia prohibidas las costas judiciales.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, en materia penal regularan su aplicación, aseguran la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

La federación y las entidades federativas garantizaran la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y aseguran las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del ministerio público. (union, 2021)

2.28 Las resoluciones fiscales, en el juicio de nulidad

Las resoluciones fiscales, que se dicten en el juicio de nulidad ante el tribunal federal de justicia administrativa, de acuerdo con el artículo 133 CFF fracción II serán:

a) confirmar el acto impugnado.

Concordancia con el artículo 52 LFPCA fracción I Reconocer la validez del acto impugnado

b) Reponer el procedimiento, de acuerdo con el artículo 133 CFF fracción III mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

En concordancia con el artículo 52 LFPCA fracción IV siempre que se esté en el supuesto de la fracción II o III, del artículo 51, omisión de requisitos formales exigidos por las leyes o vicios del procedimiento siempre que afecten la defensa del particular, se declara la nulidad para efectos que se reponga el procedimiento.

c) declarar la nulidad de la resolución impugnada

De acuerdo con el artículo 133 CFF en su fracción IV dejar sin efectos el acto impugnado, concordancia con la fracción II del artículo 52 LFPCA declarar la nulidad de la resolución impugnada.

d) Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo

De artículo 133 CFF en su fracción V modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Concordancia con el artículo 52 fracción IV LFPCA en los casos de que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada la sala regional competente deberá precisar el monto, alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones cuando dicho tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción deberá reducir el importe apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

e) Resolución lisa y llana

De acuerdo con el artículo 133 CFF último párrafo, cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

En concordancia con el artículo 52 LFPCA fracción IV siempre que se esté en el supuesto de la fracción I del artículo 51, LFPCA incompetencia del funcionario que ordenado, emitido o tramitado el procedimiento del cual deriva la resolución.

CAPÍTULO 3

DISEÑO METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

El método científico, consiste en un conjunto de postulados, normas y reglas para el estudio y solución de problemas de investigación, los cuales han sido aceptados por la comunidad científica, que, valiéndose de instrumentos o técnicas necesarias, examina y soluciona un problema general o en lo particular Sampieri (2003)

3.1 Diseño Metodológico

El diseño no experimental, se divide tomando en cuenta el tiempo durante el cual se recopilarán los datos, este es **transversal**, donde se recolectan los datos en un solo momento, en un tiempo único, su propósito es describir variables y su incidencia de interrelación en un momento dado.

Este estudio de investigación se enmarca en el enfoque **descriptivo**, el cual pretende medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que nos hemos referido en el presente trabajo de investigación, las cuales ofrecen la posibilidad de obtener predicciones o relaciones aunque sean poco elaboradas, asimismo los estudios descriptivos, buscan especificar las propiedades importantes de las personas, grupo de personas, grupo o comunidades, actitudes o actividades, el cual señalamos es aplicable en nuestro trabajo de investigación.

La metodología se entiende que tiene relación con el método de estudio que se debe de utilizar para llegar a un fin determinado, en la actualidad existen varios métodos, los cuales tienen características que se deberán analizar antes de que el investigador seleccione cual es el que le puede aplicar dependiendo del tipo de investigación que se quiera realizar, de ahí encontramos los métodos siguientes:

El tipo de investigación histórica, investigación documental, investigación descriptiva, investigación correlacional, investigación explicativa, estudio del caso y la experimental

El tipo de investigación descriptiva es acorde con el presente trabajo de investigación, como su nombre lo indica, describir el acto de representar producir o figurar a personas o cosas.

Se deben describir aquellos actos más característicos y que se distinguen, lo que realizan las personas en ciertas situaciones personales o de empresas, que son reconocidas ante los ojos de los demás, una de las funciones principales es seleccionar las características principales del objeto de estudio y su descripción de las partes, categorías o clases, las cuales son coincidentes con las situaciones que se investigan, otra característica es que se guía por preguntas de investigación, se soporta por encuestas, cuestionarios, entrevistas, así como reuniones grupales de expertos en temas fiscales y legales.

En este caso hemos elegido el enfoque **cuantitativo**, que es de acuerdo con nuestro tema de investigación el cual es “La planeación fiscal aplicada en forma inadecuada, sus riesgos y sus consecuencias” donde conectamos las etapas conceptuales del proceso de investigación, con el planteamiento del problema.

El enfoque elegido es el **cuantitativo**, el cual indica establecer objetivos de la investigación, por lo tanto, partimos de los siguientes:

"Analizar mediante la conceptualización de la ley del impuesto sobre la renta, así como la ley del valor agregado, la descripción de casos prácticos, cuando se considera que la planeación fiscal aplicada en forma inadecuada tiene sus riesgos y sus consecuencias, los que deberá afrontar el empresario y en su caso antes de realizarlo tome la mejor decisión al respecto"

En la presente investigación se realizarán las siguientes actividades:

1-Se describirá que es la planeación fiscal aplicada inadecuadamente.

2-Se analizará en qué consisten algunas planeaciones fiscales aplicadas en forma inadecuada, que son utilizadas por el empresario para no pagar los impuestos que le corresponden.

3-Se analizará que riesgos fiscales y legales le ocasionan al empresario el utilizar planeaciones fiscales inadecuadas para no pagar los impuestos que le corresponden.

4-Determinar qué consecuencias fiscales y legales le pueden ocasionar al empresario el utilizar planeaciones fiscales inadecuadamente para no pagar los impuestos que le corresponden.

3.2 Técnicas de recolección de datos

Son los procesos y requerimientos de cómo realizar el trabajo de investigación, en la presente investigación, se utilizará la técnica de preguntas y respuestas directas y el instrumento será a base de un cuestionario, el cual será presentado para que lo responda un grupo de enfoque con expertos el temas fiscales y legales así como empresarios con experiencia en el tema lo cual se realizará en una sesión, en la cual se les solicitará que voluntariamente expresen su opinión, referente a los objetivos ya señalados en el presente trabajo de investigación, a los Contadores, Abogados y empresarios, los cuales en la actualidad están cursando o ya cursaron la maestría en fiscal en la Universidad la Salle, campus campestre, de la ciudad de León, Guanajuato, así como a los miembros de la comisión fiscal del Colegio de Contadores Públicos de León A.C.

3.3 Instrumentos de recolección de datos

Una vez que hemos elegido el método, el enfoque y el diseño metodológico, para aplicarlo a la investigación, el siguiente paso es identificar los instrumentos de que se dispone en la investigación cualitativa, que es, seleccionar los instrumentos para la recolección de la información y poder cumplir con los objetivos del presente trabajo de investigación.

1-De acuerdo con nuestra elección del presente trabajo de investigación, elegimos el método cualitativo, el cual nos señala que el tamaño de la muestra no es importante, desde una perspectiva probabilística.

2-El tipo de personas, serán voluntarios y expertos en temas fiscales, legales o con experiencias vividas en el tema de investigación y podrán ser teóricas o conceptuales.

3-En el procedimiento cualitativo, podrá ser un grupo de personas, eventos o sucesos sobre los cuales se habrán de recolectar los datos, sin que necesariamente sea de una muestra representativa del universo o población que se estudia (Sampieri, metodología de la investigación, 2016).

4-Una vez realizada la inmersión inicial en el tema observamos a los diferentes sucesos del tema, platicamos o entrevistamos a diferentes personas, las cuales serán homogéneas al grupo, a los cuales les entregaremos un cuestionario por escrito, respecto al tema a tratar en el presente trabajo de investigación, en algún momento definimos la muestra, en un proceso inductivo, este muestreo es propositivo, se diseñara el cuestionario al grupo de enfoque, de expertos en materia fiscal y legal, adecuándolo, posteriormente lo aplicaremos para que se responda preferentemente en una sola sesión, por dicho grupo de expertos.

3.3.1 Construcción del instrumento de recolección de datos

Antes de iniciar con el diseño del instrumento se formularon las siguientes preguntas: ¿Qué casos nos interesan realmente? ¿Dónde podremos encontrarlos?, ubicamos el tema y obtendremos uno o varios listados que han sido publicados en la página del SAT en forma mensual, así como el interés de los expertos en desarrollar y comentar el tema de los EFOS y de los EDOS, comentar algunas resoluciones o sentencias de tribunales de ese u otros temas de la aplicación de la planeación fiscal, sus riesgos y sus posibles consecuencias, además debemos tomar otras consideraciones para el grupo de expertos tales como:

1-Identificar el ambiente propicio para realizar un muestreo con expertos en los temas fiscales y legales.

2-El grupo de profesionistas expertos en el tema fiscal y legal contará con contadores públicos, abogados y algunos empresarios con experiencia en el tema propuesto.

3-Utilizar un tipo de muestreo que sea más flexible y los expertos puedan externar una opinión al respecto o inclusive modificarlo.

4-Proponer una serie de preguntas, dirigidas y clasificadas, donde podamos analizar las respuestas del tema de estudio, el cual es eminentemente fiscal y legal.

5-La técnica que debemos utilizar será el muestreo estadístico, con un propósito definido, acorde a nuestro tema de investigación y ayude a responder tanto la pregunta principal, así como las específicas, además que evolucione los acontecimientos relacionados con este fin.

6-Los participantes serán voluntarios y expertos en el tema a los cuales se les agendarán temas mas no preguntas, sobre los casos de los cuales ellos deberán realizar algún comentario fundamentado, sobre nuestro tema de investigación.

7- En el mencionado grupo podrán participar:

a) Expertos en temas fiscales y legales

b) Estudiantes de la maestría en fiscal

c)- Empresarios que conozcan del tema o tengan alguna experiencia en ello.

8-En el presente caso en virtud de que el tema de investigación es muy especializado, el grupo es muy homogéneo, es decir solo invitamos a las personas adecuadas ya sea presencialmente o por medio de alguna plataforma virtual existente, como son, zoom, teams, classroom, Edmodo, en el presente caso utilizamos la plataforma de teams.

9-En estudios cualitativos exploratorios, como es nuestro caso, el grupo de enfoque, será con expertos en la materia, para que comenten abiertamente los temas referentes a nuestro tema de estudio, solo se les solicitara que los comentarios sean lo más preciso posible y poder generar conclusiones debidamente fundamentadas.

10-Se desea según lo planeado, dirigirnos a un grupo de aproximadamente 10 o 15 expertos y algún empresario, es decir invitar a las personas que deseen pertenecer al grupo de enfoque voluntariamente.

El diseño o método de investigación utilizado para recabar datos que hemos elegido para el presente trabajo de investigación fue el de entregar un cuestionario a un grupo de enfoque con expertos en temas fiscales y legales relacionados con el objetivo general.

Las sesiones fueron dos, una para invitarlos y otra para entregar el cuestionario, con el grupo de enfoque con expertos, este método va tomando preferencia día a día, el cual se considera como una entrevista de grupo el cual consiste en revisiones en grupos no tan grandes o medianos entre 15 y 25 personas, expertas en el tema, las cuales abordaran los diferentes temas que comprende nuestro trabajo de investigación, en un ambiente relajado e informal, el cual trabajara bajo la supervisión de un especialista en la coordinación de esta clase de grupos se puede realizar preguntas sobre los temas de investigación y recabar la opinión de cada uno de ellos, la cual podría ser no coincidente, de acuerdo con el tema a tratar. (Sampieri H. , 2014)

Como siguiente proceso deberemos recolectar y organizar los documentos y materiales.

Transcribirlos a texto, cuando lo consideremos necesario y codificarlos.

La codificación deberá ser por categorías, donde es relacionado con los conceptos del cuestionario entregado al grupo de enfoque con expertos en el tema fiscal y legal.

Al final se producirá teoría basada en los datos ya procesados, la cual podrá ser adicional a lo ya investigado por otros expertos.

Dependiendo del tema a tratar, será el número de participantes del grupo, por lo que en nuestro caso hemos diseñado que sea en dos sesiones, por la dificultad que se presenta para reunirlos una siguiente ocasión.

Lo que buscamos es analizar la interacción de los participantes y como se construyen los significados de las opiniones de los participantes.

Esto será de la siguiente forma:

A) primeramente veremos la naturaleza de nuestro tema de estudio el cual es:

“La planeación fiscal aplicada inadecuadamente riesgos y consecuencias”

Analizaremos los problemas que se podrían tener en las empresas y los propios profesionistas que utilicen “la planeación fiscal en forma inadecuada, sus riesgos y sus consecuencias”

B) Un grupo formado por contadores, abogados, estudiantes de la maestría en fiscal, así como algún empresario que tenga experiencia en el tema.

Los pasos a seguir para la realización de las sesiones grupales con expertos en el tema fiscal y legal:

1-Determinar qué grupo de profesionistas, estudiantes o empresarios se podría reunir voluntariamente y que quiera participar en el tema de estudio.

2- La determinación como se podría integrar el grupo de enfoque:

20 contadores

4 abogados

1 licenciado en administración

25 total

3- Se invito al grupo vía correo electrónico y algunos personalmente.

4- Se fijo día hora y fecha para la realización de la sesión, así como un moderador con experiencia el ello.

5- Se le solicitó al grupo de expertos, la participación de cada uno de ellos con opiniones respecto al tema planteado y que se pueda debatir con fundamentos.

6- Al final se elaboró un reporte a manera de conclusiones sobre cada tema de análisis y opiniones coincidentes y no coincidentes.

7- Se les solicitó a los participantes sus datos generales, así como su especialización, grado de estudios y experiencia en el tema.

8- La fecha, lugar y duración de la sesión.

9- En la bitácora que se elaboró se deberá anexar las opiniones, así como el sentido de cada una y por cada tema.

10- Por tratarse de temas fiscales y legales se deberán fundamentar las opiniones de cada uno de los participantes.

C) Lo que sigue:

1) Analizar y estructurar los datos recabados.

2) Interpretarlos y clasificarlos de acuerdo a nuestro marco referencial, debiendo señalar el acercamiento más conveniente, como teoría fundamentada o análisis convencional, el cual se relacionará con nuestro objetivo, tanto general como los específicos.

3) En el caso de datos inconsistentes debemos preguntarles a los expertos, el porqué de esa opinión discordante y su fundamentación.

4) En base a las opiniones de los expertos, podremos y estaremos en posibilidad de interpretar los resultados y entender el problema o fenómeno de estudio, así como generar teoría para completar el ciclo de análisis y comentar las hipótesis que ya habíamos señalado en nuestro trabajo de investigación.

3.3.2 La validez, la confiabilidad y la objetividad de la investigación

Credibilidad, refiriéndose a que el investigador ha captado el significado y profundidad de las experiencias de los participantes y de el mismo, además:

Validez, que es el grado que un instrumento en verdad se mide, la variable que busca medir y evidenciar.

Confiabilidad, que es el grado que un instrumento produce resultados.

Objetividad, que es el grado en que es permeable a sesgos y tendencias del investigador, que lo administra, califica e interpreta (Martens 2005)

3.3.3 Prueba piloto

Se realizó una pequeña prueba con expertos, la cual nos mostró la factibilidad de la realización de las respuestas al cuestionario y así poder detectar cuales preguntas o sus respuestas que pueden ser ambiguas o sin claridad, podremos identificar y eliminar posibles problemas en la estructura del cuestionario y después de adecuarlo o corregirlo mediante esta prueba piloto, ya estamos en posibilidades de presentarlo al grupo de enfoque en su totalidad con la confianza de que no contiene errores o preguntas ambiguas (Raul Alberto Santos, 2019)

Se realizó una prueba piloto con varios expertos en materia fiscal y legal como a continuación se describe:

El 16/diciembre/2021, se convocó a un grupo reducido de profesionistas expertos, en el ámbito fiscal y legal en las instalaciones de mi despacho, 4 contadores con maestría en fiscal y 2 abogados también maestros en fiscal, cuya actividad es el litigio en esta materia a los cuales se les cuestionó de una manera general y bajo la conceptualización de la ley del impuesto sobre la renta, su reglamento, la ley del impuesto al valor agregado, su reglamento, el código fiscal de la federación, su reglamento, así como otras disposiciones existentes en materia legal, relacionadas con la materia fiscal, en nuestro país las cuales se encuentran vigentes en este momento, lo siguiente:

1- ¿Consideran ustedes que la planeación fiscal en nuestro país, aplicada de manera adecuada es posible de aplicarse?

A los que de una manera uniforme fueron respondiendo de uno en uno, la planeación fiscal en nuestros días y bajo la legislación actual es muy factible, siempre y cuando esta sea aplicada apegándose a la legalidad, como un derecho fundamental, establecido en el artículo primero de la constitución política de los estados unidos mexicanos.

2-Siguiendo con la reunión de una manera armoniosa y relajada, se continuó cuestionado al grupo de expertos ¿consideran ustedes que la planeación fiscal, cuando esta es aplicada en forma inadecuada puede tener consecuencias? Respondiendo si, se les pregunta ¿como por ejemplo cuáles? A lo que respondieron uno a uno y casi coincidiendo en sus respuestas, en términos generales, y en el contexto legal, estas pueden ser una simple multa, una revisión fiscal, mediante la cual se determinen diferencias de impuestos o además de la obligación de pagar esos impuestos, las autoridades fiscales puede presentar querellas y esto puede ser tan grave que amerité hasta la prisión preventiva.

3-Se continuó con la amena reunión con los expertos y por último se les cuestionó a dichos profesionistas expertos en la materia fiscal y legal, ¿A los legisladores en nuestro país les ha faltado legislar con leyes más duras o severas para aquellos empresarios que realizan la actividad de la planeación fiscal aplicada en forma inadecuada? A lo que uno a uno respondieron coincidentemente lo que falta en nuestro país es una cultura fiscal, así como en otros países desde la educación básica enseñan a los pequeños que dependiendo del grado de contribución en su país, de esa misma manera serán otorgados los servicios públicos otorgados por las autoridades gubernamentales y también les enseñan a exigir sus derechos a los servicios, de salud, seguridad, vialidades, transporte público y principalmente a acercar más a los pobres con los ricos, creando oportunidades de empleo y esto es mediante esos servicios que se dan en forma generalizada a toda la población.

4-Se determina que nuestro trabajo de investigación es muy factible y debemos seguir adelante, reuniendo a un grupo de cuando menos 25 expertos y ya aplicar un cuestionario en forma específica y de ahí obtener mediante sus comentarios, las

respuestas a nuestras preguntas de investigación, lo cual debemos presentar adecuadamente en el siguiente capítulo del presente trabajo de investigación.

5-Siguiendo con la invitación a expertos en el ámbito fiscal y legal, continuamos e invitamos ahora a un grupo de expertos, contadores y abogados en mayor número a los cuales les aclaramos que este ejercicio sería para sustentar la tesis de maestría con el tema “La planeación fiscal aplicada inadecuadamente sus riesgos y sus consecuencias” a lo que el grupo respondió que sí aceptaba realizar el siguiente ejercicio, también se les comentó que el ejercicio sería mediante la aplicación de un cuestionario, el cual contiene 7 preguntas y que ellos deben responder según su criterio, conocimientos o experiencia en el ámbito fiscal y legal.

3.3.4 Instrumento

Las preguntas que se aplicaron al grupo de enfoque de 25 expertos en la materia, fiscal y legal, fueron las siguientes:

- 1- ¿Considera Usted que la planeación fiscal establecida en forma adecuada es un derecho del contribuyente?
- 2- ¿En qué consiste la planeación fiscal?
- 3- ¿La planeación fiscal utilizada en forma inadecuada tiene riesgos? ¿Cuáles?
- 4- ¿La planeación fiscal utilizada en forma inadecuada tiene consecuencias? ¿Cuáles?
- 5- A su criterio ¿cuáles son las formas más simples de utilizar la planeación fiscal en las empresas, de manera inadecuada?
- 6- A su criterio, ¿Las penalidades establecidas en las disposiciones fiscales, para las empresas que utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada son? ¿suficientes? ¿insuficientes? Mencione algunas.

7-A su criterio ¿Qué tipo de acciones deben realizar las autoridades fiscales para disminuir el que los contribuyentes utilicen la planeación fiscal en forma inadecuada?

En el capítulo 4 de este trabajo de investigación, se darán los resultados del instrumento aplicado en forma de cuestionario, a los 25 expertos en materia fiscal y legal, para darle el mejor sustento al presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO 4

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 La planeación fiscal aplicada inadecuadamente, sus riesgos y consecuencias

Los principales autores que han escrito sobre el tema de la planeación fiscal tanto en forma muy conveniente y ética, así como en los casos de la aplicación de esta en forma inadecuada, con los riesgos y consecuencias en forma implícita, son los siguientes:

4.1.1 La planeación fiscal en nuestros días, en el 2006, el C.P. y M.I. Eleazar Villegas Gonzales, en su artículo, para la Universidad del Estado de Hidalgo, menciona temas de relevancia, como el tener una planeación fiscal y financiera, de tipo legal y acorde con las necesidades de las empresas, menciona los límites que tiene la planeación fiscal y en este tema que ha sido cambiante continuamente, también señala la discrepancia fiscal como ejemplo de una planeación fiscal fallida y que tiene consecuencias muy importantes, también habla de sus ventajas y de su legalidad, por ultimo señala la facultad que tiene el estado mexicano de fiscalizar y de exigir que los contribuyentes contribuyan en los términos de la constitución federal. (Gonzalez, 2006)

4.1.2 La planeación fiscal como estrategia y herramienta de evaluación en las empresas del sector privado, en su exposición del Dr. Ángel Francisco Velázquez Rodríguez, la Dra. Myriam González Guerrero y la Dra. Myrna Iselda Maravert Alba, en el II congreso Internacional MAUV, en la universidad Veracruzana, en el 2017, señalaron que la planeación fiscal es un conjunto de técnicas y análisis tanto de las empresas y de las personas que las administran, tienen la intención de adoptar las medidas que esta exige y decidir si la implementan o no, sin que esto llegue a un exceso y se produzca algún incumplimiento que a través de las facultades de las Autoridades fiscales, sea descubierto y genera una posición de la empresa que no es deseable (otros D. A., 2017).

4.1.3 Código de ética profesional emitido por el Instituto Mexicano de contadores públicos A.C., tiene una serie de postulados donde se establecen conductas que se deben seguir para que la actividad de los contadores públicos, consideren que su actividad es ética, o sea dentro de la práctica profesional bien vista, esta actividad también incluye los supuestos de que cuando algún contador público recomienda una actividad no permitida por las disposiciones fiscales como es la planeación fiscal aplicada indebidamente y se considera un riesgo también trae consecuencias muy importantes. (publicos, 2020).

4.1.4 Principales riesgos fiscales de las empresas

El C.P.C. Carlos Orozco Felgueres Loya en su publicación Principales riesgos fiscales de la empresa la constante preocupación del autor por advertir a las empresas y en general a las personas que están sujetos al pago de los impuestos federales en nuestro país, de los riesgos que existen al tomar una mala decisión en materia fiscal y de la vulnerabilidad de las empresas, al quedar al margen de la ley y a merced de las autoridades fiscales, cuando estas ejerciten sus facultades de comprobación y determinen un crédito fiscal, el cual no está previsto por el empresario y que además de imponerle alguna sanción de tipo administrativo, traiga aparejado la comisión de algún delito fiscal (Loya, Principales riesgos fiscales de la empresa, 2020).

4.1.5 Temas controversiales en materia fiscal, cuyos autores son Jesica Rocío Medina Gómez, Guadalupe Santos Moreno y otros, en el 2019, tocan temas como la economía globalizada en el mercado digital, el que ha venido creciendo exponencialmente y hoy estando en boga, facilita el comercio en el mercado Nacional e internacional, el cual tiene mucho impacto en materia fiscal, principalmente por la movilidad lo cual implica la relocalización de las personas en nuestro país, al tener que manejar esquemas de redistribuciones diversas, llevándonos a los efectos laborales tributarios, los que deben ser tratados por las empresas en forma adecuada, corriéndose el riesgo de que en caso contrario se convierta en una planeación fiscal aplicada en forma inadecuada y genere un riesgo fiscal (otros J. R., 2019).

4.1.6 La materialidad de los actos jurídicos, cuyo autor el c.p.c. Carlos Orozco Felgueres Loya, aborda 3 temas principales los cuales son:

1-El aspecto fiscal de los actos jurídicos.

2-Las personas morales

3-El delito fiscal

Los cuales divide en dos grandes temas, como el aspecto jurídico y el aspecto financiero, relatando como fue el tema de la materialidad desde su nacimiento en el año 2014, hasta la evolución que hoy tenemos, así como algunos supuestos de esta importante figura fiscal, hasta llegar a los delitos en materia fiscal, como una consecuencia de los riesgos fiscales. (Loya, 2018).

4.1.7 “Todo lo que usted quería saber sobre los delitos fiscales” libro ilustrativo cuyos autores son el procurador fiscal de la federación Lic. Carlos Romero, el subprocurador fiscal de investigación Lic. Víctor Martínez y el director general de control procedimental Lic. Ricardo Cacho, en el 2020, el cual se refiere a aquellas personas que se niegan a contribuir para el gasto público, ya sea abiertamente o a través de “estrategias fiscales ilícitas”, merecen ser castigadas y el mensaje que mandan estas personas es de “querer beneficiarse de la comunidad pero sin aportar nada a cambio” y van desde ¿que son los impuestos? Hasta llegar a los delitos en

materia fiscal, los cuales están establecidos tanto en el código fiscal de la federación, así como en el código penal federal (Carlos Romero, 2020).

4.1.8 Las Consecuencias penales de la venta de facturas, es una presentación realizada por la empresa Tributa Legal corporativo de líderes tributarios, por medio del Lic. Rubén Avelino Quezada, en el 2020, quien desarrolla el tema, desde cómo opera la venta de facturas, características de los vendedores de facturas, los procedimientos establecidos en el artículo 69-B del código fiscal de la federación, referente a empresas que facturan operaciones inexistentes (EFOS) y empresas que deducen las operaciones inexistentes (EDOS), las facultades de las autoridades fiscales, tanto para comprobar dichas operaciones, así como para determinar un crédito fiscal o realizar una denuncia de tipo penal ante la fiscalía federal, de acuerdo al artículo 113 Bis del código fiscal de la federación (Quezada, 2020).

Las consecuencias de las investigaciones anteriores; Las investigaciones anteriores han sido útiles en el tiempo en que fueron desarrolladas, sirvieron en ese momento para prevenir a los empresarios y asesores de no utilizar la planeación fiscal de forma inadecuada, sin que esta tuviera riesgos y consecuencias, que en ese momento, atendían las diversas disposiciones fiscales, pero los aspectos fiscales de las empresas son cambiantes y evolucionan de un momento a otro y los grandes cambios que se han desarrollado desde el año de 2014 y hasta nuestros días han sido encaminadas a que los contribuyentes que no paguen, sean investigados y comparados de acuerdo a su actividad con otros contribuyentes que sí pagan y de ello resulta que las autoridades fiscales encuentren a todos aquellos que han utilizado mecanismos que van del más simple al más complicado para obtener beneficios fiscales, que no les corresponden al utilizar la planeación fiscal en forma inadecuada, cabe mencionar que los diversos autores consultados, su propósito ha sido advertir y prevenir, pero no se han involucrado en cuantificar un posible daño, desde la perspectiva del derecho fiscal, el derecho penal, así como el aspecto económico y social del empresario y el profesionista que los haya asesorado y convencido de realizar la planeación fiscal, cuando esta resulta fallida como lo dice

el título de este trabajo de investigación, aplicada en forma inadecuada y advertir los riesgos y sus consecuencias más importantes.

4.2 Análisis de la aplicación del instrumento al grupo de expertos en materia fiscal y legal

Las respuestas del grupo de expertos en materia fiscal y legal, fueron apegadas al objetivo y para verificar que las respuesta a las preguntas establecidas en el cuestionario, cumplen con el objetivo general así, como en los objetivos específicos, los cuales fueron planteados en el Capítulo 1 del presente trabajo de investigación y con ello informar sobre el cumplimiento de las variables, tanto de la independiente como la dependiente dándose respuesta a cada una de ellas, por lo que podemos decir que ambas son concluyentes de nuestro trabajo de investigación, las cuales tratan de medir los riesgos y las consecuencias de la aplicación de la planeación fiscal en forma inadecuada, también se pretende dar respuesta a las hipótesis planteadas en el presente trabajo de investigación.

De acuerdo con el objetivo general planteado en el presente trabajo de investigación, se realizaron las preguntas, las cuales se aplicaron al grupo de enfoque de expertos en la materia fiscal y legal, de lo cual se obtuvieron los resultados los cuales son descritos como sigue:

En cuanto al primer objetivo específico, relativo a la descripción de qué es la planeación fiscal, aplicada inadecuadamente, el grupo de enfoque, consideró que esta actividad es una conducta indebida que realizan algunos empresarios para dejar de pagar los impuestos, principalmente impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado que les corresponden, de lo cual todos estuvieron de acuerdo con dicha respuesta, la cual coincide con la descripción que se realizó en nuestro trabajo de investigación.

El segundo objetivo específico el cual se cuestionó al grupo de enfoque, dentro del cuestionario, que se les entregó, es en qué consisten algunas de las planeaciones

fiscales aplicadas en forma inadecuada que son utilizadas por el empresario para no pagar los impuestos que le corresponden, a lo cual el grupo de enfoque de expertos en materia fiscal y legal estuvo de acuerdo con lo siguiente:

1-Los empresarios y algunos de sus asesores, recomiendan la compra de facturas de operaciones simuladas, colocándose en los supuestos señalados en el artículo 69-B del código fiscal de la federación.

Dicha respuesta es coincidente con el análisis desarrollado en nuestro trabajo de investigación.

2-Los empresarios y algunos asesores recomiendan que los empresarios dejen de emitir cfdi por las operaciones que realizan y no los acumulen en las declaraciones que presentan.

Dicha respuesta es coincidente con las conductas que fueron analizadas en nuestro trabajo de investigación.

El tercer objetivo específico señalado en nuestro trabajo de investigación es el análisis de los riesgos fiscales y legales, que le ocasiona al empresario el utilizar planeaciones fiscales inadecuadas para no pagar los impuestos que le corresponden.

A lo que el grupo de enfoque de expertos estuvo de acuerdo en que uno de los riesgos fiscales y legales es el de que las autoridades fiscales, lo detecten utilizando la infraestructura que actualmente tienen, así mismo, la Autoridad fiscal, corre el riesgo de que su resolución no tenga en suficiente sustento jurídico y traiga como consecuencia el que dicha autoridad pierda el juicio ante el particular.

El cuarto objetivo específico es el relacionado con la determinación de las consecuencias fiscales y legales que le pueden ocasionar al empresario el utilizar planeaciones fiscales en forma inadecuada para no pagar los impuestos que le corresponden.

Una vez determinado el riesgo, este se puede materializar y convertirse en una consecuencia fiscal o legal, esto es el más drástico, el que una vez ya detectado el

empresario realizando dichas actividades no permitidas por las diferentes leyes fiscales, le determinen un crédito fiscal, considerando las diferencias de impuestos, los recargos y multas y dependiendo del monto determinado, puede ser que las autoridades fiscales, lo consideren un delito fiscal, por lo que además puede tener una repercusión de privación de la libertad del representante legal o el propio contribuyente, así como sus asesores. Lo cual es coincidente con lo analizado en nuestro trabajo de investigación.

Lo verdaderamente novedoso es que, dependiendo del monto de la conducta, el contribuyente está en un riesgo de perder lo que haya ganado en años de trabajo, financieramente hablando, por seguir una cultura fiscal de evasión, la cual en el caso de ser detectada por las autoridades fiscales y siguiendo los procedimientos establecidos en las distintas leyes fiscales, pueden terminar en graves consecuencias, para el empresario, así como los asesores de los mismos, las respuestas fueron al 100% y en términos generales fueron uniformes.

4.2.1 Resultados de la aplicación del cuestionario a los expertos en la materia fiscal y legal

Los resultados fueron derivados de la recolección de información que se obtuvo del cuestionario que fue aplicado al grupo de enfoque, el cual cuenta con una vasta experiencia en el tema relacionado con la planeación fiscal y los riesgos y consecuencias que este puede ocasionar a las empresas y los empresarios, dichas respuestas que dieron a cada una de las preguntas que les fueron formuladas, dan respuesta a la pregunta de investigación, del presente trabajo la cual fue:

¿Qué Riesgos y que consecuencias, produce la planeación fiscal, cuando se aplica en forma inadecuada?

Las respuestas a cada una de las preguntas fueron analizadas y conceptualizadas, por consiguiente, la evaluación que realizamos fue que como fue planteada la pregunta de investigación, fueron satisfechos todos los elementos que esta

contiene, de acuerdo con la legislación fiscal y legal vigente en el momento de su realización, la cual fue en el mes de diciembre del 2021.

Las preguntas específicas fueron:

1- ¿Qué es la planeación fiscal aplicada inadecuadamente?

R= A lo que el grupo de expertos en forma uniforme expresó es la aplicación de procedimientos no autorizados por las leyes fiscales

2-- ¿En qué consiste la planeación fiscal?

R= Las respuestas fueron respondidas en forma casi uniforme y concluyen en que la planeación fiscal, es un derecho que tenemos todos los contribuyentes para que, en el marco jurídico-fiscal de las distintas leyes, podamos reducir, diferir a atenuar el pago de los diferentes impuestos.

3- ¿La planeación fiscal utilizada en forma inadecuada tiene riesgos?

¿Cuáles?

R= Sí, riesgo de alguna revisión fiscal, ya en dicha revisión determinar diferencias de impuestos o establecer alguna conducta delictiva que deba ser sancionada por la autoridad fiscal.

4- ¿La planeación fiscal utilizada en forma inadecuada tiene consecuencias?
¿Cuáles?

R=Sí, En el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, o de revisión pueden determinar diferencias de impuestos o establecer alguna conducta delictiva que deba ser sancionada por la autoridad fiscal o judicial, en la reforma del 8 de noviembre del 2019, con efectos a partir del 01 de enero del 2020, las conductas de los contribuyentes se tornaron en muy graves dependiendo de su actividad desarrollada, puede ser hasta delictiva.

5- A su criterio ¿cuáles son las formas más simples de utilizar la planeación fiscal en las empresas, de manera inadecuada?

R= El deducir cfdi's de operaciones inexistentes, (EDOS) el utilizar trabajadores sin registro en el IMSS e Infonavit, omitiendo el pago de los impuestos y aportaciones de seguridad social.

6- A su criterio, ¿Las penalidades establecidas en las disposiciones fiscales, para las empresas que utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada son? ¿suficientes? ¿insuficientes? Mencione algunas.

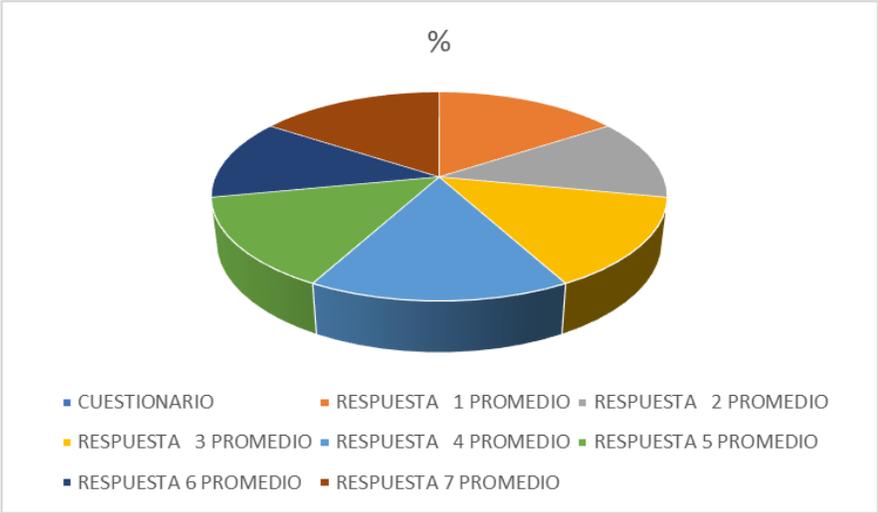
R=Suficientes, solo que las autoridades fiscales las dejan de aplicar en forma eficiente como el caso de aquellos contribuyentes que realizan deducciones por operaciones inexistentes, (EDOS) tiene penalidades muy altas, y solo porque la autoridad fiscal no realiza en forma adecuada los procedimientos establecidos en las leyes los buenos abogados litigan para obtener una resolución favorable.

7- A su criterio ¿Qué tipo de acciones deben realizar las autoridades fiscales para disminuir el que los contribuyentes utilicen la planeación fiscal en forma inadecuada?

R= Que adecuen la legislación fiscal y que sean más eficientes en la aplicación, dotando a los contribuyentes de herramientas para facilitar el pago de impuestos y que el propio Gobierno en sus distintos ordenes, deje de utilizar las facturas por operaciones inexistentes.

4.3 Gráfica de resultados

Por consiguiente, podemos establecer que las respuestas a las 7 preguntas contenidas en el cuestionario aplicado al grupo de enfoque de expertos en materia fiscal y legal, es válido ya que contiene en promedio el 91.42% de las respuestas que se requieren de los objetivos planteados para el presente trabajo de investigación.



PARTICIPANTES 25	%
CUESTIONARIO	
RESPUESTA 1 PROMEDIO	100
RESPUESTA 2 PROMEDIO	80
RESPUESTA 3 PROMEDIO	90
RESPUESTA 4 PROMEDIO	100
RESPUESTA 5 PROMEDIO	90
RESPUESTA 6 PROMEDIO	80
RESPUESTA 7 PROMEDIO	100

De acuerdo con las respuestas al cuestionario practicado al grupo de enfoque de expertos en materia fiscal y legal fueron previamente planeadas para dar respuesta a la pregunta de investigacion, además a la hipótesis general del presente trabajo, el cual fue “ La utilización de la Planeación Fiscal de una manera inadecuada tiene riesgos y Consecuencias, fiscales o legales para las empresas, los empresarios y asesores fiscales, las cuales pueden ser desde una

simple multa, hasta iniciar un procedimiento legal por evasión fiscal” lo anterior confirma dicha hipótesis de la presente investigación.

Por otra parte, en cuanto a la segunda variable determinada:

La variable dependiente, esta es en función de las consecuencias que deberán asumir los empresarios, que de acuerdo con la legislación aplicable son detectados por las Autoridades fiscales, y materializados por los contribuyentes, tanto expidiendo cfdi, así como deduciendo dichos cfdi por operaciones inexistentes, deficiencias en el cumplimiento de los requisitos para las deducciones o aquellos gastos que se consideran como no deducibles.

Otro aspecto que deberá considerarse es la reforma a diferentes leyes fiscales, dicha reforma fue publicada en el diario oficial de la federación el 8 de noviembre de 2019, el cual entro en vigor el 1º. De enero de 2020, el cual se refiere a que el contribuyente se hará acreedor a diversas sanciones muy severas, como evasores fiscales, delitos de lavado de dinero, extinción de dominio sobre bienes inmuebles, por operaciones consideradas ilícitas y hasta prisión preventiva en algunos casos.

CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS

CONCLUSIONES:

1-El concepto de planeación fiscal es un término que no existe fiscalmente, pero tiene un significado en el ámbito fiscal tanto por las autoridades fiscales como por los contribuyentes, esta situación se confirmó al analizar el contenido del cuestionario aplicado al grupo de enfoque, así como dentro del desarrollo del marco teórico.

2-Las planeaciones que utilizan los empresarios en forma inadecuada solamente son para disminuir el pago de los impuestos que les corresponden, durante el desarrollo del tema de investigación se confirma que esta actividad ilícita que utilizan los empresarios solamente es para dicho fin.

Otro aspecto para considerar es el de la planeación fiscal bien realizada por un experto en la materia fiscal, puede ser exitoso a lo cual, la autoridad fiscal, de ninguna manera se podrá oponer ya que estaría coartando los derechos de los contribuyentes.

3-Las planeaciones fiscales utilizadas por los empresarios en forma inadecuada le ocasionan tener riesgos fiscales y legales, esta situación se confirma cuando se habla de tener un riesgo fiscal, es tener un evento no controlado y sujeto a que la autoridad fiscal lo detecte y le programe una revisión fiscal.

4-Las consecuencias fiscales y legales de las empresas son en ocasiones muy severas para los empresarios que utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada para no pagar los impuestos que les corresponden, como ha venido sucediendo durante el desarrollo del tema de la presente investigación, así como

en la aplicación del cuestionario al grupo de enfoque de expertos fiscales y legales.

5-Con la presente investigación se confirma que en ocasiones las consecuencias son más severas, dependiendo del monto que las autoridades fiscales determinen al realizar una o más revisiones fiscales.

6-En materia de defensa fiscal el contribuyente tiene a su disposición una gama de procedimientos legales para defenderse e intentar darles materialidad a las operaciones que en ocasiones son meras simulaciones, los cuales también los referimos en el presente trabajo de investigación.

7-La importancia de la planeación fiscal en nuestros días es indispensable, la cual nos conduce a que los empresarios realicen operaciones con mayor sentido económico fiscal, como se ha mencionado en el presente trabajo, es que una planeación fiscal, en condiciones defectuosas no tienen mucha defesa, debido a que la autoridad fiscal día con día esta mas vigilante de las operaciones de los contribuyentes y no es posible por el riesgo que ello implica el que los empresarios, sigan realizando dichas planeaciones riesgosas.

8-La aportación que se realiza con el presente trabajo de investigación, es la generación de conocimiento, como aportación a la comunidad científica o docente, a los estudiantes de la carrera de contador publico y otras equivalentes, a los empresarios, los cuales en algunos casos conocen las repercusiones que traen consigo el aplicar una planeación fiscal en forma indebida, sin embargo lo siguen realizando, este trabajo de investigación, produce nuevas ideas y la solución de problemas en la practica de la profesión.

RECOMENDACIONES:

El presente trabajo de investigación fue realizado desde una perspectiva cualitativa, la cual nos permitió tener un objetivo general de los riesgos y consecuencias que genera la planeación fiscal cuando es aplicada en forma inadecuada.

El concepto de planeación fiscal es un término que no existe fiscalmente, pero tiene un significado en el ámbito fiscal tanto por las autoridades fiscales como por los contribuyentes, esta situación se confirmó al analizar el contenido del cuestionario aplicado al grupo de enfoque, así como dentro del desarrollo del marco teórico, por lo cual recomendamos que dicho termino u otro similar sea incluido como un concepto en la legislación fiscal.

Las planeaciones fiscales que utilizan los empresarios en forma inadecuada solamente son para disminuir el pago de los impuestos que les corresponden, durante el desarrollo del tema de investigación, se confirma que esta actividad ilícita que utilizan los empresarios solamente es para dicho fin, sin medir las posibles consecuencias de ello.

Las planeaciones fiscales utilizadas por los empresarios en forma inadecuada les ocasionan tener riesgos fiscales y legales, esta situación se confirma cuando se habla de tener un riesgo fiscal, es tener un evento no controlado y sujeto a que la autoridad fiscal lo detecte y le programe una revisión fiscal, por uno o varios ejercicios fiscales.

Las consecuencias fiscales y legales de las empresas y sus asesores, son en ocasiones muy severas al utilizan la planeación fiscal en forma inadecuada para no pagar los impuestos que les corresponden, como se ha venido refiriendo durante el desarrollo del presente trabajo de investigación, así como en la aplicación del cuestionario al grupo de enfoque de expertos fiscales y legales, se confirma que en ocasiones las consecuencias son más severas, dependiendo del monto que las autoridades fiscales determinen al realizar una o más revisiones fiscales.

Como una parte fundamental del presente trabajo de investigación y atendiendo a este último aspecto, las consecuencias del empresario determinadas por las autoridades fiscales al final de sus revisiones y cuantificado su monto económico, el contribuyente, como parte de los derechos fundamentales que tiene conforme a la constitución política de los estados unidos mexicanos, en su artículo primero, es que puede defenderse jurídicamente, en el presente trabajo de investigación se analizó también este aspecto y nos referimos a la reforma del 8 de noviembre del 2019, la cual entró en vigor el 1 de enero del 2020, la cual bajo nuestro punto de vista y coincide con algunos expertos en la materia fiscal, nos parece excesiva y en algunos temas es muy amenazante y puede ser hasta una especie de terrorismo fiscal, por lo que recomendamos se analice por parte del congreso de la unión de nuestro país y sea más realista, no tan amenazante y que se aplique a todos aquellos que infrinjan las leyes vigentes.

De acuerdo con los resultados de la aplicación del cuestionario al grupo de expertos en materia fiscal y legal, se confirman las hipótesis planteadas, en su aspecto general y en su aspecto específico, la cual fue: “La utilización de la Planeación Fiscal de una manera inadecuada tiene riesgos y Consecuencias, fiscales o legales para las empresas, los empresarios y asesores fiscales, las cuales pueden ser desde una simple multa, hasta iniciar un procedimiento legal por evasión fiscal”

SUGERENCIAS:

Como un tema novedoso, como hemos mencionado es el lograr que los futuros profesionistas de Licenciatura, maestría o doctorado, tengan la inquietud de seguir estudiando este apasionante tema de la planeación fiscal, solo que ahora desde un diseño de investigación del estudio del caso, en un enfoque cuantitativo, para que quede de manifiesto que no le conviene al empresario, a sus asesores, el seguir utilizando esta práctica ilegal de la planeación fiscal, aplicada en forma inadecuada, así como las repercusiones que tiene en la población en general, bajo la óptica de la disminución del gasto público, lo que ocasiona a la población en general, menos seguridad, educación, salud y otros servicios que debe proporcionar el Estado.

Una gran ayuda sería que a través de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, la facultad de contaduría y ciencias administrativas, tanto en la licenciatura, como en la maestría en fiscal o en defensa de los derechos del contribuyente, fuera la precursora de incluir dentro de los planes de estudio, el tema de la planeación fiscal aplicada en forma inadecuada, sus riesgos y sus consecuencias, para que los futuros egresados de la Universidad michoacana, tengan los conocimientos y estén preparados en este importante tema y ayuden a los contribuyentes, empresarios a cumplir fiscalmente con sus obligaciones cabalmente y que dejen de realizar las práctica inadecuadas, las cuales resultan muy perjudiciales para todos tanto nacionales como extranjeros.

BIBLIOGRAFÍA:

- Carlos Romero, V. M. (2020). *todo lo que usted queria saber sobre los delitos fiscales*. Mexico: Instituto de ciencias penales.
- Cervera, C. V. (2015). *Codigo de etica mucho mas que buenas intenciones*. Lima Peru: Imagen ediciones.
- Comision de desarrollo profesional 4 CCP Mexico A.C. (2020). *temas controversiales en materia fiscla*. mexico: imcp.
- contribuyente, P. f. (2020). *cuaderno basico. cuaderno basico de la PRODECON*, 23-26.
- Empresarial, C. c. (2018). *codigo de principios y mejores practicas de gobierno corporativo*. Mexico: consejo coordinador empresarial.
- Geografia, i. n. (2009). *censos economicos 2009. censos 2009*, 1.
- Gonzalez, E. V. (2006). *la planeacion fiscal en nuestros dias. revista de la Universidad del estado de Hidalgo*, todas.
- H., C. E. (2018). *Culpabilidad. infracciones tributarias y delitos fiscales*. Mexico: Dofiscal editores.
- Imcp. (2019). *Normas de informacion financiera*. Mexico: Instituto Mexicano de contadores publicos A.C.
- ISEF. (2021). *Código fiscal de la federacion*. mexico: isef.
- ISEF. (2021). *Código fiscal de la federacion*. mexico: isef.
- ISEF. (2021). *Ley del impuesto al valor agregado*. mexico: isef.
- ISEF. (2021). *Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta*. Mexico: isef.
- ISEF. (2021). *Reglamento del codigo fiscal de la federacion*. mexico: isef.

- ISEF. (2021). *Ley del impuesto sobre la renta*. Mexico: isef.
- Loya, C. O. (2018). *la materialidad de los actos juridicos*. Mexico: dofiscal.
- Loya, C. O. (2020). *Principales riesgos fiscales de la empresa*. Mexico: vlex.
- Medal, R. S. (2011). *De los contratos civiles vigesima cuarta edicion*. Mexico: porrua.
- Otros, D. A. (2017). *la planeacion fiscal como estrategia y herramienta de evaluacion en las empresas. la planeacion fiscal como estrategia y herramienta de evaluacion en las empresas (pág. todas)*. Veracruz: n/a.
- Otros, J. R. (2019). *temas controversiales en materia fiscal*. Mexico: Instituto mexicano de contadores publicos A.C.
- Prodecon. (2020). *Ley federal de la defensa de los contribuyentes comentada*. Mexico: procuraduria de la defensa del contribuyente.
- Públicos, i. m. (2020). *codigo de etica profesional*. Mexico: IMCP.
- Quezada, R. A. (2020). *consecuencias penales de la venta de facturas. consecuencias penales de la venta de facturas (pág. todas)*. Mexico: www.tributalegal.com.mx.
- Ramirez, F. d. (2017). *Impuestos para empresarios*. Mexico: gasca.
- Raul Alberto Santos, F. G. (2019). *Como elaborar un proyecto de investigacion*. Mexico: imcp.
- Romero, J. D. (2015). *Etica Juridica*. Mexico: Flores editores y distribuidores S.A. de C.V.
- Sagardi, A. F. (2021). *Codigo fiscal de la federacion comentado*. Mexico: Thomson Reuters.
- Unión, H. C. (2021). *Constitucion politica de los estados unidos mexicanos*. mexiso: juridiediciones.

- Villa, J. R. (2019). *defensa fiscal estrategica vs presuncion de operaciones inexistentes*. Mexico: Flores.

ANEXOS:

Anexo 1 Cuestionario de materialidad requerido por el SAT

CUESTIONARIO DE MATERIALIDAD REQUERIDO POR EL SAT EN FACULTADES DE COMPROBACIÓN RESPECTO DE PROVEEDORES

EN RELACIÓN CON SUS PROVEEDORES QUE LE PRESTARON SERVICIOS. CONTESTE Y PROPORCIONE LO SIGUIENTE:

1. ¿Indique en qué consistió el servicio que le otorgaron a los contribuyentes antes mencionados? Es decir, con independencia del concepto que aparece en la factura o comprobante fiscal, la compareciente deberá explicar detalladamente el tipo de servicio prestado, así como la forma en que éste se llevó a cabo.
2. ¿Cuándo se llevó a cabo el servicio que sus proveedores anteriormente mencionados le prestaron? Al respecto la contribuyente deberá señalar la fecha en que se inició la prestación del servicio, así como la fecha en que éste concluyó.
3. ¿En dónde se llevó a cabo el servicio que sus proveedores mencionados anteriormente le prestaron? Al respecto la contribuyente deberá señalar si el servicio se prestó en las instalaciones de sus proveedores o en su caso precisar si fue en su domicilio fiscal o en alguna sucursal o establecimiento; señalar en el caso de que se hubiera prestado en las instalaciones de los proveedores, en todo(s) los casos, deberá indicar la dirección correspondiente.
4. ¿Forma de pago a los proveedores anteriormente citados que le prestaron u otorgaron el servicio? Señalando fecha, número de cheque/transferecia, referencia, importe, número de cuenta e institución bancaria correspondiente, en el caso de que el pago se haya realizado a través de compensación, condonación, confusión o alguna otra forma de extinción de las obligaciones distinta al pago, deberá aportar la información y documentación que respalde dicha operación.
5. ¿Cuál fue la razón de negocios que justificó la realización de la operación? Al respecto deberá explicar detalladamente, las actividades económicas que realizan sus proveedores, acompañando la evidencia documental que directa o indirectamente demuestre su dicho.
6. En el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de sus proveedores indique ¿cómo fue que controló el acceso del personal, al interior del inmueble o domicilio de sus proveedores? Al respecto, deberá proporcionar las bitácoras, libretas de registro o algún otro documento que evidencie la entrada del personal a sus instalaciones. En el caso de que el acceso al inmueble lo controle alguna empresa de seguridad privada o de personal subcontratado, deberá proporcionar además de lo antes indicado, la denominación social de la citada empresa, así como los contratos o convenios suscritos con la misma, vigentes al momento en que se prestó el servicio.
7. ¿Cómo fue que se materializó el servicio que le prestaron sus proveedores? Al respecto deberá proporcionar, en su caso, manuales de operación, guías técnicas, informes de los avances y resultados del proyecto, o cualquier otro elemento que, de acuerdo a la naturaleza de la operación, evidencie que el acuerdo de voluntades que suscribió con su proveedor, se realizó tal como se tenía pactado.
8. ¿Cómo fue que sus proveedores, conocieron a Investigaciones y Estudios Superiores, S.C. y de qué forma lo contactaron? Al respecto deberá indicar si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, contacto directo del proveedor, por correo electrónico, recomendación de algún cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación.
9. ¿Cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios entre sus proveedores? Al respecto deberá indicar si hubo intercambio de correspondencia, correos electrónicos, reuniones de trabajo, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación; asimismo, deberá proporcionar el o los nombres de las personas con quienes tuvo el contacto directo para la celebración del contrato, precisando sus nombres, puesto que ocupan en la empresa de su proveedor, y en su caso números telefónicos y direcciones de correo electrónico.
10. ¿Cómo fue que la contribuyente Investigaciones y Estudios Superiores, S.C. y sus proveedores pactaron la contraprestación del servicio prestado? Al respecto deberá precisar si se trató de una cotización personalizada, o una de una tarifa pública, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación, asimismo, deberá precisar el medio que se utilizó para conocer esta contraprestación.
11. ¿Algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes? Al respecto deberá señalar si el contrato fue revisado por el personal de algún Despacho de Abogados o de Consultoría Jurídica, o por algún abogado externo o interno de la empresa; de ser lo primero, deberá señalar la denominación social del Despacho, Registro Federal de Contribuyentes, y en su caso el contrato de prestación de servicios con éste; si se trata

12. ¿En qué lugar se firmó el contrato? En su caso precisar si algún Fedatario Público, asesor externo, contralor o comisario, estuvo presente al momento de la firma del contrato, y de ser éste el caso proporcionar el nombre, teléfono y dirección electrónica de éstos.

13. ¿Cómo verificó o supervisó que el servicio prestado por sus proveedores cumpliera en tiempo y forma con las obligaciones adquiridas en el contrato? En su caso exhibir documentación que ampare reportes entregados por parte de sus proveedores, de los resultados obtenidos por los servicios prestados, tales como correos, memorándums, notas, comunicados, etc., con la periodicidad que se haya estipulado en el contrato

14. Indique si el personal que presta los servicios y que le facturan sus proveedores cuenta con contrato de trabajo, seguridad social, y la cantidad que recibe de sueldo por los servicios que presta, y en qué periodo lo recibe, y exhiba la documentación soporte.

15. Indique quien controla las nóminas del personal que presta los servicios que le facturan sus proveedores, así como las inscripciones y el pago de las liquidaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, y quien presenta las declaraciones Informativas Múltiples donde se informa cuantos trabajadores tiene y cuanto pagó de sueldos y salarios, así como cuanto retuvo de Impuesto Sobre la Renta por los ingresos por sueldos y salarios pagados a personas físicas.

16. ¿De qué depende el sueldo de los trabajadores que prestan los servicios y cuanto le cobran sus proveedores?

17. Indique los importes de todas las cantidades otorgadas a los trabajadores que realizan los servicios, el concepto, fecha, monto y forma mediante la cual se los entregó, y exhiba la documentación comprobatoria que lo soporte.

18. ¿Cómo constata que el personal que le otorga los servicios cubre el perfil que necesitan?

19. A) En relación a las operaciones de bienes tangibles mencione lo siguiente:

*Lugar donde se almacena la mercancía.

*Nombre y R.F.C. de sus proveedores.

*Lugar donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.

*Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria.

*Pago de seguros y documentación comprobatoria.

*Monto del pago de salarios, fletes, maniobras, etc.

*Procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra, solicitando se especifique el medio utilizado y la documentación comprobatoria.

*Proporcione tarjeta de almacén.

*Documentación que demuestre la verificación física de la mercancía.

*La explicación del control de inventarios y la documentación comprobatoria.

*Como se realizó el pago a sus proveedores y la documentación comprobatoria.

*Relación de activos, requiriendo se indique si son propios o rentados y la documentación comprobatoria.

B.- En el caso de prestación de servicios intangibles indique lo siguiente:

*Para qué fin se solicitó el servicio o el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

*Porque medio y razón contacto al o los proveedores.

*Especificar en qué consistió como y cuando se proporcionó el servicio o el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

*En cuanto tiempo se realizó o se arrendó el bien mueble o inmueble.

*En donde se realizó.

*Nombre y R.F.C. de las personas que prestaron el servicio.

*Como se realizó el pago.

*De qué manera impacto el servicio adquirido en la obtención de ingresos.

*A quien beneficio el servicio contratado.

*Que beneficios represento para su empresa.

20. *Perfil de los prestadores de servicios (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etc.).

- *Porque medio y razón contacto al o los proveedores.
- *Especificar en qué consistió cómo y cuándo se proporcionó el servicio o el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles.
- *En cuanto tiempo se realizó o se arrendó el bien mueble o inmueble.
- *En donde se realizó.
- *Nombre y R.F.C. de las personas que prestaron el servicio.
- *Como se realizó el pago.
- *De qué manera impacto el servicio adquirido en la obtención de ingresos.
- *A quien beneficio el servicio contratado.
- *Que beneficios represento para su empresa.

Anexo 2 Listado de contribuyentes al mes de noviembre del 2021 publicado en el diario oficial de la federación publicado el 14 de marzo del 2022.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO OFICIO 500-05-2022-5920 mediante el cual se comunica listado global definitivo en términos del artículo 69-B, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018. Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. - HACIENDA. - Secretaría de Hacienda y Crédito Público. - Servicio de Administración Tributaria. - Administración General de Auditoría Fiscal Federal. - Administración Central de Fiscalización Estratégica. Oficio: 500-05-2022-5920 Asunto: Se comunica listado global definitivo en términos del artículo 69-B, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018. La Administración Central de Fiscalización Estratégica, adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII, XII y XVIII y 8, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación del 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado B, fracción III, inciso e), y segundo, 5, párrafo primero, 13, fracción VI, 23, apartado E, fracción I, en relación con el artículo 22, párrafos primero, fracción VIII, y último, numeral 5, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento y reformado mediante Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y por el que se expide el Reglamento Interior de la Agencia Nacional de Aduanas de México, publicado en el mismo órgano oficial el 21 de diciembre de 2021, vigente a partir del 01 de enero de 2022, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo Primero Transitorio de dicho Decreto; Artículo Tercero, fracción I, inciso a), del Acuerdo mediante el cual se delegan diversas atribuciones a los Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de junio de 2016, vigente a partir del 23 de julio de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Transitorio Primero de dicho Acuerdo; así como en los artículos 33, último párrafo, 63 del Código Fiscal de la Federación vigente y 69-B, párrafos primero, tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, en relación con el Artículo Segundo Transitorio del “DECRETO por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018 y Artículo Transitorio Vigésimo Cuarto, fracción II) de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2021, le comunica lo siguiente: Derivado del ejercicio de las atribuciones y facultades señaladas en el artículo 69-B, párrafos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, las autoridades fiscales que se citan en el Anexo 1 que es parte integrante del presente oficio, detectaron que los contribuyentes señalados en dicho Anexo 1 emitieron comprobantes fiscales sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes. Detectada tal situación, las citadas autoridades fiscales, a fin de dar cumplimiento al artículo 69-B, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, así como al numeral 69 del Reglamento del citado Código, emitieron oficio de presunción individual a cada uno de los contribuyentes mencionados en el citado Anexo 1, y en dicho oficio se indicó los motivos y fundamentos por los cuales los contribuyentes se ubicaron en la hipótesis a que

se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018. Ahora bien, los oficios individuales señalados en el párrafo que precede fueron notificados a cada contribuyente en los términos precisados en el Anexo 1, apartado A, del presente oficio, el cual es parte integrante del mismo. Por otra parte, el listado global de presunción fue notificado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) en los términos precisados en el anexo 1, apartado B y C, del presente oficio, el cual es parte integrante del mismo, lo anterior de conformidad con la prelación establecida en el artículo 69, primer párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, en relación con el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación. Lunes 14 de marzo de 2022 DIARIO OFICIAL Atendiendo lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, en los oficios de presunción individual las autoridades fiscales otorgaron a cada contribuyente un plazo de quince días hábiles contados a partir de la última de las notificaciones antes efectuadas, para que realizaran las manifestaciones y aportaran las pruebas que consideraran pertinentes para desvirtuar los hechos dados a conocer mediante los citados oficios, apercibidos que si transcurrido el plazo concedido no aportaban la documentación e información y/o la que exhibieran, una vez valorada, no desvirtuaba los hechos señalados en los oficios de mérito, se procedería por parte de dichas autoridades, en términos del tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, primero a notificarles la resolución individual definitiva, así como a la publicación de sus nombres, denominaciones o razones sociales en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos dados a conocer y por tanto, se encontrarían en forma definitiva en la situación a que se refiere el primer párrafo del citado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018. Una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior, y en virtud de que los contribuyentes durante el plazo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, no se apersonaron ante la autoridad fiscal correspondiente no obstante estar debidamente notificados y, por lo tanto, no presentaron ninguna documentación tendiente a desvirtuar los hechos dados a conocer mediante los citados oficios individuales, se hizo efectivo el apercibimiento y por lo tanto las autoridades fiscales procedieron a emitir las resoluciones individuales definitivas en las que se determinó que al no haberse apersonado ante la autoridad no desvirtuaron los hechos que se les imputan, y, por tanto, que se actualiza definitivamente la hipótesis prevista en el primer párrafo de este artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, ello por las razones expuestas en dichas resoluciones definitivas. Cabe señalar que las resoluciones definitivas señaladas en el párrafo anterior fueron debidamente notificadas en los términos señalados en los párrafos que anteceden a cada uno de los contribuyentes señalados en el Anexo 1, apartado D del presente oficio. Por lo anteriormente expuesto y, tomando en cuenta que el tercer párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 24 de julio de 2018 señala que en ningún caso se publicará el listado antes de los treinta días hábiles posteriores a la notificación de la resolución y que, a la fecha ha transcurrido dicho plazo desde la notificación de la resolución y, además, las citadas autoridades no han sido notificadas de alguna resolución o sentencia concedida a favor de esos contribuyentes que ordene la suspensión o declare la nulidad o revocación del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 24 de julio de 2018 que se les tiene iniciado; por tanto, con la finalidad de dar cabal cumplimiento al Resolutivo Tercero contenido en las citadas resoluciones definitivas, esta Administración Central de Fiscalización Estratégica adscrita a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, en apoyo a las autoridades fiscales señaladas en el Anexo 1 del presente, procede a agregar los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes señalados en el Anexo 1 del presente oficio, en el listado de contribuyentes que no desvirtuaron los hechos

que se les imputaron y por tanto, se encuentran en forma definitiva en la situación a que se refiere el primer párrafo del citado artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018, por los motivos y fundamentos señalados en las resoluciones definitivas notificadas a cada uno de ellos, listado que se publicará en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (www.sat.gob.mx) así como en el Diario Oficial de la Federación, a efecto de considerar, con efectos generales, que los comprobantes fiscales expedidos por dichos contribuyentes no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, tal y como lo declara el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 24 de julio de 2018; lo anterior, toda vez que es de interés público que se detenga la facturación de operaciones inexistentes, así como que la sociedad conozca quiénes son aquéllos contribuyentes que llevan a cabo este tipo de operaciones. Atentamente Ciudad de México, a 15 de febrero de 2022.- En suplencia por ausencia del Administrador Central de Fiscalización Estratégica, del Coordinador de Fiscalización Estratégica y de los Administradores de Fiscalización Estratégica "1", "2", "3", "4", "5" y "6" con fundamento en los artículos 4, cuarto párrafo, y 22, último párrafo, numeral 5 inciso h), del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, Firma: La Administradora de Fiscalización Estratégica "7", Lic. Cintia Aidee Jáuregui Serratos.- Rúbrica.

Anexo 3 Decreto de reformas a diversos ordenamientos publicado en el diario oficial de la federación el 8-11-2019, el cual entro en vigor el 01-01-20, comentado.

DOF: 08/11/2019

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. - Presidencia de la República.

ANDRÉS MANUEL LÓPEZ OBRADOR, presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA, DE LA LEY DE SEGURIDAD NACIONAL, DEL CÓDIGO NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL.

Artículo Primero. Se reforma la fracción VIII del artículo 2o. y se adicionan las fracciones VIII Bis y VIII Ter al artículo 2o. de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, para quedar como sigue:

Artículo 2o.- ...

...

Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

Defraudación fiscal, previsto en el artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones

inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

...

Artículo Segundo. Se adiciona una fracción XIII al artículo 5 de la Ley de Seguridad Nacional, para quedar como sigue:

Artículo 5.- ...

..

Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia;

Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos, y

Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Artículo Tercero. Se reforman el párrafo segundo del artículo 187; y el párrafo tercero del artículo 256; y se adicionan un párrafo séptimo con las fracciones I, II y III, recorriéndose en su orden el subsecuente, al artículo 167; y un párrafo tercero al artículo 192 del Código Nacional de Procedimientos Penales, para quedar como sigue:

Artículo 167. Causas de procedencia

...

...

...

...

...

Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal, de la manera siguiente:

...

Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;

Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados, y

La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

...

Artículo 187. Control sobre los acuerdos reparatorios

Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes:

...

No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos, tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código.

...

Artículo 192. Procedencia

La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes:

...

...

La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del artículo 167 del presente Código.

Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad

...

...

...

No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. Para el caso de delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

...

...

...

Artículo Cuarto. Se reforma el artículo 113 Bis y se deroga la fracción III del artículo 113 del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 113.- ...

..

(Se deroga).

Artículo 113 Bis. - Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

Se requerirá querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

Artículo Quinto. Se adiciona una fracción VIII Bis al Apartado B del artículo 11 Bis del Código Penal Federal, para quedar como sigue:

Artículo 11 Bis. - ...

A. ...

I. ...

B. ...

. ...

Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el artículo 113 Bis;

XII. ...

...

...

...

Transitorios

Primero. El presente Decreto entrará en vigor el día 1o. de enero de 2020.

Segundo. Al momento de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efectos todas las disposiciones contrarias al mismo, no obstante lo anterior, las conductas cometidas antes de la entrada en vigor del presente Decreto que actualicen cualquiera de los delitos previstos en los artículos 113, fracción III y 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, continuarán siendo investigadas, juzgadas y sentenciadas, mediante la aplicación de dichos preceptos.

Ciudad de México, a 15 de octubre de 2019.- Sen. **Mónica Fernández Balboa**, presidenta. - Dip. **Laura Angélica Rojas Hernández**, presidenta. - Sen. **Primo Dothé Mata**, secretario. - Dip. **Julieta Macías Rábago**, secretaria. - Rúbricas."

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, a 5 de noviembre de 2019.- **Andrés Manuel López Obrador**. - Rúbrica. - La secretaria de Gobernación, Dra. **Olga María del Carmen Sánchez Cordero Dávila**. - Rúbrica.