



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

División de Estudios de Posgrado

**“EL USO DE LOS CONTRATOS PARA COMPROBAR LA MATERIALIDAD DE
LAS OPERACIONES PARA PRESTADORES DE SERVICIO EN MORELIA”**

TESIS

POR EL GRADO DE:

MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

MAURICIO TINOCO URIBE

ASESOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

MORELIA, MICHOACÁN, MAYO DE 2023.



Contenido

Autoría de la investigación.....	4
AGRADECIMIENTOS	5
DEDICATORIAS.....	6
RESUMEN	7
ABSTRACT.....	9
INTRODUCCIÓN	10
CAPITULO I. LINEAMIENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.	15
1.1. EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	15
1.1.1. ANTECEDENTES	15
1.1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	17
1.2. PROBLEMATIZACIÓN	17
1.3. JUSTIFICACIÓN	19
1.4. OBJETIVOS	20
1.4.1. GENERAL.....	20
1.4.2. PARTICULARES.....	20
1.5. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	21
1.5.1. PREGUNTA GENERAL.....	21
1.5.2. PREGUNTAS PARTICULARES.....	21
1.6. MATRIZ DE CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS	21
1.7 MATERIALES A UTILIZAR	23
1.8 HIPÓTESIS.....	25
1.9 INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN.....	25
CAPITULO 2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL	28
2.1. Generalidades del contexto.....	28
2.2. Derechos de los contribuyentes	29
2.3 Contribuyentes.....	30
2.4. Contribuciones	31
2.5. Tipos de Contribuyentes	31
2.6. Clasificación de las empresas por su giro	33
2.7. El comprobante fiscal.....	35
2.7.1 Concepto	35
2.7.2. Origen mercantil.....	36



2.7.3. Origen fiscal	38
2.8. Definición de documento	43
2.8.1. El contrato	45
CAPITULO III. MARCO NORMATIVO	46
3.1. Principios constitucionales de las contribuciones	46
3.2. EFO's y EDO's.....	48
3.2.1. Características de los EFOS.....	49
3.2.2. Características de los EDOS	49
3.3. El artículo 69- B del Código Fiscal de la Federación.	50
3.3.1. Procedimiento	53
3.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	59
3.4.1 Principio de Legalidad.....	60
3.4.2. Seguridad Jurídica.....	63
3.4.3. Principio de proporcionalidad	65
3.4.4. Principio de equidad tributaria.....	68
CONCLUSIONES.....	72
BIBLIOGRAFÍA.....	80



Autoría de la investigación

Hago constar que el presente documento es el resultado de la investigación realizada por el autor, el cual, con base en los estudios realizados durante la Maestría y la investigación científica realizada a partir del estudio documental, misma que se diseñó y aplicó, y que se sustenta en la revisión bibliográfica y de medios electrónicos realizada durante el tiempo en que se llevó a cabo el presente trabajo documental.

Las conclusiones, discusión y recomendaciones descritas en la investigación, así como las ideas, opiniones y comentarios difundidos en este documento, son única y exclusivamente responsabilidad del autor, deslindando de cualquier compromiso de índole legal, jurídico y administrativo al asesor, los revisores y la institución en donde se realizaron los estudios de Maestría.

Atentamente:

C.P. Y L.D. MAURICIO TINOCO URIBE



AGRADECIMIENTOS

Siempre me gusta hacer referencia a la frase "El éxito nunca llega solo; hay que trabajar arduamente para conseguirlo" por ello el llegar a la elaboración de una investigación de este tipo a un grado de maestría es porque implicó un trabajo arduo, que si bien es cierto nunca se es suficiente para llegar a una meta final, por la búsqueda constante de la superación personal, también es cierto que este punto ya es un éxito más.

Y el éxito no se puede lograr por uno mismo, siempre es necesario el apoyo de las personas que nos rodean, por ello los agradecimientos de la presenta investigación, que como ya se dijo, también es un éxito, van dirigidos a toda mi familia, mi pareja y amigos, sin dejar de un lado los excelentes profesionistas y docentes que a lo largo de mi vida me dieron la educación básica para llegar a este punto y por otro lado a los maestras y doctores que me enseñaron en este grado de maestría lo que me van hacer un profesionista con más educación y además con una nueva meta que cumplir, siendo ellos un ejemplo a seguir.

Atentamente:

C.P y L.D Mauricio Tinoco Uribe



DEDICATORIAS

Como ya se mencionó anteriormente, las dedicatorias son para mi familia, pareja y amigos que siempre me apoyaron en todo momento para el desarrollo de todos mis objetivos que me han hecho esforzarme cada día más y más siempre caminando al lado mío.

Por otro lado, a los profesionistas que a lo largo de toda mi vida profesional me han enseñado no solo de lo que mi carrera profesional implica, sino también de las enseñanzas de la vida que son importantes y que además marcan el camino que seguiremos, haciendo de ellos un ejemplo para fijar mi nueva meta.

Y por su puesto una última dedicatoria a mí mismo, por que debo de reconocer el esfuerzo propio y que lo más importante para llegar cada vez más adelante es la voluntad de uno mismo.



RESUMEN

En el presente documento se describirá los inicios de las instituciones responsables en el ámbito de aplicación fiscal, así como los principios del derecho fiscal, empezando desde la base constitucional del derecho fiscal el cual nace del artículo 31 fracc. IV el cual nos dice la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, de ahí deriva, las actividades de las personas que realizan de manera ilícita con el fin de contribuir lo menor posible a través de los impuestos; pero también existen ciudadanos contribuyentes comprometidos con su país, así como con lo establecido en la Constitución, el problema surge cuando la autoridad por querer sancionar a las personas o contribuyentes que evaden impuestos, también son sujetos de estas sanciones los contribuyentes que cumplen en su totalidad la responsabilidad con el país de contribuir al gasto público, a través precisamente del cumplimiento de la ley, pero lo realizan en algunas ocasiones sin tener la precaución de contar con elementos que requiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, como lo es, personal, infraestructura, materiales, etcétera. que no por tener el descuido, sino porque su negocio no es propio de usar dichos elementos, señalando precisamente a las personas físicas prestadoras de servicios.

Un elemento clave de que las personas físicas prestadores de servicios necesitan integrar dentro del proceso de marcha de su negocio es precisamente elementos jurídicos, como son la elaboración de facturas, recibos de pago, pero sobre todo contratos de prestación de servicios, que como base del derecho civil es un acuerdo de voluntades donde emerge el compromiso de cumplimiento a través de obligaciones, y que forma un documento con plena validez jurídica del desarrollo de su actividad.



PALABRAS CLAVE:

- 1.MATERIALIDAD**
- 2.CONTRATOS**
- 3.MEDIO DE PRUEBA**
- 4.PRESTADORES DE SERVICIO**
- 5.69-B CODIGO FISCAL**



ABSTRACT

This document will mainly describe the beginnings of the institutions responsible for the scope of fiscal application, as well as the principles of fiscal law, starting from the constitutional basis of fiscal law, which is born from article 31 fraction. IV which tells us the obligation of Mexicans to contribute to public spending, hence the activities of people who carry out illegally in order to contribute as little as possible through taxes; but there are also taxpaying citizens committed to their country, as well as to what is established in the Constitution, the problem arises when the authority for wanting to sanction people or taxpayers who evade taxes, taxpayers who fully comply are also subject to these sanctions the responsibility with the country to contribute to the public expense, precisely through compliance with the law, but they do so on some occasions without taking the precaution of having elements required by article 69-B of the Federal Tax Code, as is personnel, infrastructure, materials, etc. Not because they are careless, but because their business is not suitable for using said elements, pointing precisely to the natural persons providing services.

A key element that tax service providers need to integrate into the process of running their business is precisely legal elements, such as the preparation of invoices, payment receipts, but above all service provision contracts, which as the basis of the Civil law is an agreement of wills where the commitment to comply through obligations emerges, and which forms a document with full legal validity for the development of its activity.



INTRODUCCIÓN

El Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Sin embargo, se puede decir que dicho precepto constitucional carece de eficacia si se considera la baja recaudación fiscal y el significativo porcentaje de evasión y elusión fiscal. (Manzanilla 2020)

Derivado de lo anterior, sobresalió en la federación que el porcentaje de la baja de recaudación en cuanto a la evasión y elusión fiscal era principalmente por la deducibilidad de facturas apócrifas por parte de los contribuyentes dando lugar a 2 tipos de contribuyentes donde la secretaria de administración tributaria los llamo EFOs y EDOs que son empresas que facturan y deducen operaciones simuladas; respectivamente, que no son más que las empresas que crean comprobantes fiscales digitales (CFDIs) con la única finalidad de evadir impuestos por parte de la empresa que las deduce y por otro lado las que las crean buscan obtener una ganancia de la venta de las mismas; cabe resaltar que dichas abreviaturas serán utilizadas de manera repetida a lo largo de la presente investigación.

De lo anterior también dio a lugar a detectar contribuyentes que lejos de vender comprobantes fiscales digitales a la par de su negocio, ahora existen contribuyentes que establecen negocios “fantasmas” es decir negocios totalmente inexistentes donde sus ingresos principales son la venta de estos comprobantes.



Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria al darse cuenta de las circunstancias antes mencionadas, procedió a tratar de eliminar dichos contribuyentes que generan un mal para la recaudación de los impuestos, y esa forma de eliminar a dichos contribuyentes fue precisamente el establecimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Dicho artículo prevé un procedimiento por medio del cual, cuando un contribuyente contrata con un proveedor que, según las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación es una EFOS, los comprobantes fiscales quedan sin efecto fiscal y, por tanto, no son deducibles para Impuesto sobre la Renta (ISR) ni acreditables para Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Al mismo tiempo, una importante acción abiertamente punitiva fue tipificar como delito la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados (OIFJAS) en el artículo 113, fracción III del CFF. Dicha disposición fue modificada mediante reforma de mayo de 2019, que estableció una sanción de tres meses a seis años de prisión al que adquiera comprobantes fiscales que amparen OIFAJS y se adicionó el artículo 113 Bis, en donde se estableció una sanción de tres a seis años de prisión al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen OIFAJS. (Manzanilla 2020)

De ahí que aparece el concepto de materialidad de las operaciones, que es aquello que acredita desde la existencia de un negocio hasta el buen manejo fiscal de dicho negocio, pero lamentablemente hay muchos contribuyentes que no conocen el riesgo de emitir comprobantes fiscales sin que se realice de manera verás la actividad que dicho comprobante ampara y que de ser tipificado por el SAT como una empresa de tal tipo, es decir que se dedica a la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, se encontrara en un estado de vulnerabilidad.



Hay muchos negocios que si bien es cierto no están dedicados a la venta de facturas, como tal, aparentan serlo, puesto que no cuentan con las herramientas suficientes para considerarse como un negocio, desde el punto de vista de la Secretaría de Administración Tributaria, como lo son en muchos casos las empresas prestadoras de servicios, puesto que es común observar que en los inicios de negocio de las personas físicas que tienen una profesión y que quieren iniciar un negocio como prestadora de servicios, su forma de laborar sea de forma autónoma, propia y sin muchas herramientas de trabajo; dando lugar a mal interpretarse como empresas que operan de manera inexistente con la finalidad de vender comprobantes fiscales y que promuevan la evasión y elusión fiscal.

A este tipo de contribuyentes se les busca llegar a través de la presente tesis con la finalidad de darles a conocer la importancia y la eficacia de las documentales jurídico-probatorias, como los contratos para comprobar la materialidad de sus operaciones y no ser mal interpretadas como empresas "fantasmas" que operan de manera inexistente. Y hasta en un momento dado proporcionar un rango de documentales que podrán fungir ante las autoridades como elementos probatorios de su operabilidad dando lugar a una sentencia favorable ante la mal interpretación del SAT como un contribuyente que se encuentra bajo lo establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Por ello es importante que se analice dentro del primer capítulo todos los aspectos como el problema que ya se señaló con anterioridad, así como la justificación del mismo y el objetivo de ello donde en base a lo señalado con anterioridad se busca desvirtuar la hipótesis de la autoridad fiscal con muchas herramientas en donde se incluya los contratos y específicamente los contratos de prestación de servicios. Así mismo se explicará los métodos e instrumentos de investigación a utilizar para poder comprobar lo señalado con anterioridad.



Por otro lado, se estará analizando todos los acontecimientos históricos, jurídicos y dogmáticos que marcaran la pauta y las bases para nuestra investigación ya que lejos de lo señalado en los párrafos anteriores es importante saber de donde nace esta imposición fiscal que nos lleva al análisis de todas las herramientas que funcionarán como documentales para probar la materialidad de las operaciones, la importancia de estos y el uso que se le dará cuando un contribuyente se encuentra situado en estas circunstancias jurídicas-fiscales.

Y obviamente se tendrá que analizar ante que autoridades estaremos presentando y trabajando esos medios de defensa en donde se necesitará de la herramienta principal de nuestro estudio, como lo es el contrato y el uso que se le dará a este y que importancia le da precisamente las autoridades fiscales a esta herramienta.

Por lo que para todo lo anterior se tendrá que analizar el uso que se le da a los contratos dentro de las empresas registradas a nombre de personas físicas, cuya principal actividad es la prestación de servicios, ya que este sector es al que irá dirigida nuestra investigación, siendo el grupo de más vulnerabilidad, como se vio en párrafos anteriores, puesto que pueden ser empresas pequeñas que no requieren de muchos recursos materiales, de infraestructura y mucho menos personal, ya que es común observar que profesionistas prestadores de servicio inician sus emprendimientos, con pequeños negocios que no requieren de muchos de los recursos que la misma ley señala dentro del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, por lo que si llegan a emitir facturas, podría encontrarse en ese sector vulnerable precisamente de dicho artículo.

El capítulo segundo de este estudio es de suma importancia ya que aquí se explicará los conceptos básicos y la historia que contempla el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que son importantes a analizar si se pretende desvirtuar dicha suposición interpuesta por la autoridad, además de todas las circunstancias que



podrían conllevar el encontrarse en la "lista negra" de la Secretaría de Administración Tributaria, que podría generar perjuicio para los contribuyentes que caigan en ella, además de que si se sigue en el mismo supuesto de que los pequeños empresarios, son los más vulnerables podrían afectar su estatus ante la sociedad comerciante, perjudicándolos para poder celebrar más negocios y así mismo incrementar la magnitud de su empresa, obligándolos a buscar otro camino dentro de los negocios que podrían incluso afectar la economía no solo del contribuyente, si no del país.

Otro punto importante a destacar que también será parte de nuestro capítulo II del marco teórico, es la utilidad que se le puede a dar a un contrato, que no solo puede ser en beneficio del aspecto fiscal, con el objeto de desvirtuar precisamente el artículo 69-B, si, no que también puede ser utilizado como una herramienta cotidiana para asegurar el cumplimiento y responsabilidades de las partes contractuales; esto es importante para nuestra investigación ya que se busca no solo regularizar el uso de los contratos de prestación de servicio hasta para el más pequeño contribuyente con el objeto de que en caso de caer en un supuesto de "empresa fantasma" pueda desvirtuarlo usando este medio; si no que también se busca que sea una herramienta de uso cotidiano, para precisamente para beneficio de los contratantes en cualquier caso de controversia, entre las partes o terceros, protegiéndose así los contribuyentes, además de lograr una justificación de sus actividades. En este aspecto, recordemos también que tienen mayor peso estas documentales, al transformarlas en públicas de fecha cierta o indubitables gracias a la ratificación de un notario, que recordemos que es un ente con autorización del estado que nos permite dar cumplimiento al artículo 9 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que además le dará mayor peso a través de la fe que este deposita a los contratos y por tanto esto podría generar mayor importancia para el contrato como un medio probatorio para comprobar la materialidad de las operaciones.



Para finalizar como medio introductorio dentro del capítulo III se señalará todos los aspectos legales e institucionales que abarcará este tema, pero ira de la mano con un pequeño análisis de resultados de las consideraciones que expertos en la materia jurídico-mercantil, contable y sobre todo fiscal, piensan sobre el regularizar el uso de estas herramientas y el peso que este podría traer dentro de un procedimiento del artículo 69-B del Código Fiscal de la federación.

CAPITULO I. LINEAMIENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.

1.1. EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1. ANTECEDENTES

Este fenómeno del uso indebido de comprobantes fiscales en el cual están inmersos innumerables contribuyentes, ya sea de manera directa o indirecta, tiene diversas causas, que van desde el simple desconocimiento de la normatividad fiscal, hasta un aspecto cultural arraigado en algunos contribuyentes, que está básicamente vinculado con la falta de concientización en el correcto pago de impuestos; sin embargo, podemos destacar que el motivo principal que origina esta práctica, estriba por un lado en la búsqueda constante de obtener un beneficio fiscal a quienes hace uso de los comprobantes fiscales para reducir el monto del pago de impuestos, y por otro lado podemos observar a la parte que diseña, organiza y ejecuta la venta o colocación de este tipo de comprobantes fiscales, quien también obtiene cierto beneficio económico por este servicio ilegal, por lo general recibe el pago de una comisión calculada sobre un porcentaje del monto que ampara la contraprestación consignada en el comprobante fiscal. (CHAVEZ 2018)



Derivado de las practicas señaladas con anterioridad nació la necesidad de la autoridad de regular esas actividades, es preciso señalar que parte de las fuentes del derecho están la jurisprudencia, las leyes, la costumbre y la doctrina; entonces podemos determinar que el uso indebido de los comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes se volvió un acto cotidiano en los contribuyentes, por lo que derivado de ello la autoridad, en la necesidad de regularlo, generando una ley para ello, y esa ley es precisamente lo que señala el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que nos dice entre otras cosas " 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 en tales comprobantes."

Lo que daría entonces lugar a nuestra investigación, si bien es cierto la autoridad fija los parámetros a través precisamente de ese artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en donde señala, que cosas hay que contemplar para situarnos en el supuesto de una empresa inexistente con operaciones simuladas, exigiendo así que se compruebe la materialidad de las operaciones; esto quiere decir que se compruebe que efectivamente existe la empresa y está en curso y que lo que supone la autoridad es incorrecto; sin embargo la autoridad no señala con que elementos se puede desvirtuar esa suposición de la autoridad, con que documentales o no documentales pueden fungir como elementos probatorios para así comprobar la materialidad de las operaciones.

Si bien es cierto a partir de que entró en vigor dicha reforma en el ejercicio 2018, muchas empresas se han situado en ese supuesto de dicho artículo en donde unas cuantas han podido desvirtuar pero otras tantas no; siendo estas empresas que realmente si operan de manera regular, y con el objetivo de beneficiar a estas empresa



y por consecuente a la economía tanto de Morelia como del país, se pretende a través de la presente investigación señalar un listado de elementos de prueba de tipo documental-jurídica que tendrán un grado alto de eficacia para poder cumplir con el objetivo de demostrar a la autoridad la materialidad de las operaciones, con ello la veracidad de la empresa, y finalmente la existencia de la actividad económica del negocio.

1.1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La finalidad de este estudio de investigación acción es determinar una serie de elementos que puedan fungir de forma eficaz como los contratos para así comprobar la materialidad de las operaciones de las empresas prestadoras de servicio que se sitúen en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ya que si bien es cierto la autoridad determina, a partir del artículo ya mencionado del Código Fiscal, que situaciones pueden colocar a una empresa en este supuesto de inexistente, inmaterial y que realiza operaciones simuladas; pero la autoridad no menciona con que requisitos dichas empresas podrán desvirtuar ese supuesto.

Sin embargo, muchas empresas ya han desvirtuado el supuesto, pero no es seguro que en su totalidad cumplan con esos requisitos por lo que el presente estudio tiene como propósito ver cuales requisitos o documentales podrán ser más efectivos para desvirtuar dicho supuesto para las empresas veraces que erróneamente la autoridad los coloco en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

1.2. PROBLEMATIZACIÓN



Este fenómeno del uso indebido de comprobantes fiscales en el cual están inmersos innumerables contribuyentes, ya sea de manera directa o indirecta, tiene diversas causas, que van desde el simple desconocimiento de la normatividad fiscal, hasta un aspecto cultural arraigado en algunos contribuyentes, que está básicamente vinculado con la falta de concientización en el correcto pago de impuestos; sin embargo, podemos destacar que el motivo principal que origina esta práctica, estriba por un lado en la búsqueda constante de obtener un beneficio fiscal a quienes hace uso de los comprobantes fiscales para reducir el monto del pago de impuestos, y por otro lado podemos observar a la parte que diseña, organiza y ejecuta la venta o colocación de este tipo de comprobantes fiscales, quien también obtiene cierto beneficio económico por este servicio ilegal, por lo general recibe el pago de una comisión calculada sobre un porcentaje del monto que ampara la contraprestación consignada en el comprobante fiscal. (CHAVEZ 2018)

Derivado de las practicas señaladas con anterioridad nació la necesidad de la autoridad de regular esas actividades, es preciso señalar que parte de las fuentes del derecho están la jurisprudencia, las leyes, la costumbre y la doctrina; entonces podemos determinar que el uso indebido de los comprobantes fiscales para amparar operaciones inexistentes se volvió costumbre generando una ley para regular dicha costumbre, y esa ley específicamente se estaría hablando de lo que es el art. 69-B del Código Fiscal de la Federación que nos dice entre otras cosas “ 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 en tales comprobantes.”

Lo que daría entonces lugar a nuestra investigación, si bien es cierto la autoridad fija los parámetros a través precisamente de ese artículo 69-B del Código Fiscal de la



Federación, en donde señala, que cosas hay que contemplar para situarnos en el supuesto de una empresa inexistente con operaciones simuladas, exigiendo así que se compruebe la materialidad de las operaciones; esto quiere decir que se compruebe que efectivamente existe la empresa y está en curso y que lo que supone la autoridad es incorrecto; sin embargo la autoridad no señala con que elementos se puede desvirtuar esa suposición de la autoridad, con que documentales o no documentales pueden fungir como elementos probatorios para así comprobar la materialidad de las operaciones.

Si bien es cierto a partir de que entró en vigor dicha reforma en el ejercicio 2018, muchas empresas se han situado en ese artículo en donde unas cuantas han podido desvirtuar pero otras tantas no; siendo estas empresas que realmente si operan de manera regular, y con el objetivo de beneficiar a estas empresa y por consecuente a la economía tanto de Morelia como del país, se pretende a través de la presente investigación señalar un listado de elementos prueba de tipo documental-jurídica que tendrán un grado alto de eficacia para poder cumplir con el objetivo de demostrar a la autoridad la materialidad de las operaciones, con ello la veracidad de la empresa, y finalmente la existencia de la actividad económica del negocio.

1.3. JUSTIFICACIÓN

Conveniencia se centra en el interés principal de realizar este trabajo de investigación, sobre la eficacia para comprobar la materialidad a través de los contratos, en Morelia, parte de una reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación en el año 2018 y que nacido de una mala costumbre de los contribuyentes en la búsqueda de reducir o evadir los impuestos.

La relevancia social del presente estudio es dar a conocer la problemática en la que se llegan a enfrentar los pequeños y medianos contribuyentes e incluso una que otra



empresa grande, al no encontrar manera alguna de comprobar la materialidad de las operaciones a través de contratos, que podrán ser incluso, documentales preventivas tanto para fines fiscales como para fines legales para un desarrollo sano de las empresas y de su actividad económica.

Y que al ser empresas veraces pero que realizan actividades con EFOS o EDOS, aun cuando sus actividades son propias del negocio cumpliendo con un funcionamiento pleno de una empresa, pueden ser susceptibles de la suposición de la autoridad al ubicarlas como empresas que operan de manera inexistente, y al desconocer las documentales que sean suficientes para desvirtuar dicho hecho, provoca que se encuentren vulnerables y en estado de indefensión ante la dicha suposición de la autoridad.

La utilidad metodológica suministra los instrumentos para obtener la información y los datos, a través de la observación, estudio y la realización del análisis dirigido a la descripción de los resultados y a la inferencia inductiva para determinar la eficacia de los contratos para desvirtuar la inmaterialidad de las operaciones en empresas prestadoras de servicio.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. GENERAL

Determinar el grado de eficacia de los contratos para comprobar la materialidad de las operaciones para prestadores de servicios en morelia.

1.4.2. PARTICULARES

1. Definir que son los documentos jurídicos- probatorios



2. Establecer los documentos jurídico-probatorios que comprueban la materialidad de las operaciones.

1.5. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1.5.1. PREGUNTA GENERAL

¿Cuál es el nivel de eficacia de los contratos, para comprobar la materialidad de las operaciones para prestadores de servicio en Morelia?

1.5.2. PREGUNTAS PARTICULARES

¿Qué son los documentos jurídico-probatorios?

¿Qué documentos pueden fungir como elementos probatorios para comprobar la materialidad de las operaciones?

1.6. MATRIZ DE CONGRUENCIAS METODOLÓGICAS

Título de la investigación	El grado de eficacia de los contratos para comprobar la materialidad de las operaciones para prestadores de servicios en Morelia.
Enunciado del problema	Conocer el nivel de eficacia de los contratos para comprobar la materialidad de las operaciones para empresas prestadores de servicio en Morelia.



Pregunta de investigación	¿Cuál es el nivel de eficacia de los contratos para comprobar la materialidad de las operaciones para prestadores de servicio en Morelia? ¿Qué son los documentos jurídico-probatorios? ¿Qué documentos pueden fungir como elementos probatorios para comprobar la materialidad de las operaciones?		
Delimitación	Estados Unidos Mexicanos Hacienda Pública Secretaría de Hacienda y Crédito Público Servicio de Administración Tributaria Espacio: Mayo del 2022 a febrero de 2023.		
Propósitos	Que los contribuyentes regularicen el uso de contratos Que los contribuyentes conozcan de los contratos. Establecer un conjunto de contratos eficientes para comprobar la materialidad de las operaciones en prestadores de servicio.		
Hipótesis acción: enfoque cualitativo	Los contratos son un elemento probatorio para comprobar la materialidad de las operaciones para prestadores de servicios en Morelia.		
Categorías y subcategorías de análisis	Categorías	Subcategoría Problema	La falta de elementos para comprobar la materialidad de las operaciones.
		Subcategoría solución	Promover el uso de documentales jurídico-probatorias, como el contrato para comprobar la materialidad de las operaciones.



Metodología de la investigación	Paradigma: socio-crítico Enfoque: cualitativo Método de investigación- acción.	
---------------------------------------	---	--

1.7 MATERIALES A UTILIZAR

Partiendo de que la investigación acción es una metodología de investigación para indagar en el interior de una comunidad y en los problemas que esta sufre, de una manera activa. Los miembros de la comunidad, a través de determinadas estrategias, estudian las situaciones que hay que mejorar y proponen diversas alternativas de solución para los problemas planteados, tenemos que las tres fases esenciales de la investigación acción son:

Observar: con lo que se permite construir un panorama o bosquejo del problema y así recolectar datos.

Pensar: En esta parte se lleva a cabo el proceso de analizar e interpretar los datos recabados.

Actuar: A partir del proceso de analizar e interpretar, permite la resolución del problema y con ello implementar mejoras, mismas que se dan de manera cíclica, una y otra vez hasta que todo esté resuelto, se logre el cambio o bien la mejora se haya introducido de manera satisfactoria.

La investigación acción es una herramienta para identificar problemáticas de distintos grupos sociales y que dentro de estos mismos grupos surja la posible solución.

La investigación acción es:



Participativa. Todos los participantes de la investigación se vuelven ellos mismo investigadores activos de la problemática que se presentan en la comunidad, exige una alta participación de la comunidad en pleno.

Es situacional. A través de los diagnósticos como una de las estrategias para identificar los problemas, en los que intervienen gran parte de la comunidad o sus representantes, en la situación que todos conocen las circunstancias, son capaces de detectar situaciones menos favorecedoras.

Es colaborativa. En el proyecto de investigación planteado, tanto las personas participantes como los investigadores adquieren un papel de colaboración para solucionar los conflictos o las situaciones deficientes, todos los participantes colaboran en el proyecto para que este sea efectivo.

Es democrática. Deriva de la participación de investigadores y participantes en la identificación y resolución de los problemas, todos asumen un rol activo, igualitario, sin jerarquías, en función de su capacidad para detectar problemáticas y soluciones.

Autoevaluación. La evaluación es continua sobre las innovaciones o cambios incorporados para corroborar si las acciones mejoran la situación, de no ser así se estudian otras alternativas en función de las necesidades, tomando mayor conciencia los participantes sobre las diversas problemáticas de la comunidad y de los recursos y fortalezas que se tienen para avanzar.

No produce conocimiento general. Su objetivo es resolver problemáticas determinadas, puntuales, de comunidades específicas.



1.8 HIPÓTESIS

Determinar que el grado de eficacia de los contratos, es muy bueno, para el desvirtuamiento de la inmaterialidad de las operaciones a las empresas prestadoras de servicios en Morelia.

1.9 INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

Los instrumentos a aplicar dentro de nuestra investigación para la recolección de información para el desarrollo de la misma, consiste precisamente en el registro de hechos o datos pertinentes, pues es una fase fundamental para el proceso, ya que de ella depende el análisis estadístico cuantitativo y cualitativo de los resultados para llegar a conclusiones válidas (Corona, 2006, p. 92). Por ello los instrumentos a aplicar en nuestra investigación son:

1. La observación: como base de la investigación se sentaron la base para los objetivos de la investigación y el diagnóstico, parte de la misma de acuerdo al ámbito profesional desarrollado como especialista en la materia del Derecho Fiscal. La observación ha sido activa para recolectar los datos de las contribuciones ambientales, como objeto de la investigación para definir el problema a nivel conceptual y delimitar su análisis.
2. La información documental: Después de seleccionar el objeto de la investigación es necesario recopilar la información para desarrollar el estudio, la cual se ha obtenido de manera directa, realizando el acopio de fuentes obtenidos en bibliotecas, centros de documentación, hemerotecas, librerías, archivos históricos, archivos institucionales y judiciales, así como consulta de varias bases de datos y páginas electrónicas.



3. Fuentes doctrinarias o científicas: Los libros son fuente de información respaldada en investigaciones realizadas por estudiosos de un tema determinado, por eso son uno de los puntos de partida de esta investigación, que por ser de carácter cualitativa es basada en gran parte al análisis de los mismos. Las referencias o bibliografía son las fuentes primarias consultadas por el investigador a lo largo del informe. Recordemos que se incluyen al final siguiendo un estilo de publicaciones APA, el cual es el que maneja nuestro posgrado. (Hernández Sampieri et al., 2014, p. 523)
4. Fuentes legislativas: es la producida por los órganos titulares del poder legislativo en el ejercicio de 1a facultad que tienen conferida para llevar a cabo la elaboración de las normas. (Villaseñor y Gómez, 2013, p. 72) A partir de las fuentes legislativas se consultaron varias fuentes legislativas entre ellas: La Ley de Ingresos de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Código Fiscal de la Federación, Código Civil, así como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
5. Sitios web El sistema World Wide Web o WWW, la telaraña mundial, se desarrolló en el Laboratorio Europeo de Física de Partículas (CERN) en el año 1992. El sistema lo ideó Tim Barnes-Lee para que los científicos europeos pudieran compartir sus descubrimientos y sus recursos informáticos en un entorno multimedia (Hypertext Transport Protocol, o HTTP). De acuerdo a las propias palabras del desarrollador de este servicio, la WWW no es más que un sistema global de hipertexto de forma descentralizada que se expresa en modo grafico en páginas Web. EL web hoy en día es un medio de comunicación entre personas que utilizan computadoras como infraestructura tecnológica, que



permite darle una organización a la información de que se dispone de modo que se facilite nuestro trabajo diario (Fresno, 2018, p. 31).

6. Encuesta. La encuesta es una técnica de adquisición de información de interés sociológico, mediante un cuestionario previamente elaborado, a través del cual se puede conocer la opinión o valoración del sujeto seleccionado en una muestra sobre un asunto dado. la encuesta cuenta con una estructura lógica, rígida, que permanece inalterada a lo largo de todo el proceso investigativo. Las respuestas se escogen de modo especial y se determinan del mismo modo las posibles variantes de respuestas estándares, lo que facilita la evaluación de los resultados por métodos estadísticos (Santiesteban, 2014, p. 182).

El método de encuesta está conformado por dos técnicas: cuestionario y entrevista.

- a) Un cuestionario es un conjunto de preguntas. El cuestionario es un instrumento básico de la observación, en la encuesta y en la entrevista. En el cuestionario se formula una serie de preguntas que permiten medir una o más variables (Santiesteban, 2014, p. 182)
- b) Entrevista. Una entrevista es algo muy diferente a un cuestionario. Se utiliza con fines distintos. Y desde luego, su análisis posterior también lo será. En pocas palabras, una entrevista es una conversación de la cual pretendemos extraer cierta información. Las entrevistas se asocian al enfoque cualitativo, donde son muy utilizadas, pero no se limitan a este. Nunca vamos a hacer gran cantidad de entrevistas, una investigación puede tener algunas pocas y está bien. (Pérez et al., 2020, p. 268)



CAPITULO 2. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

2.1. Generalidades del contexto

El contexto se puede establecer como una consideración que para comprender uno o varios hechos hay que tomar en cuenta las condiciones en que se producen, es decir es una herramienta que permite identificar una serie de hechos, conductas o discursos, que constituye el marco en que un determinado fenómeno estudiado tiene lugar en un tiempo y espacio determinado (Ansolabehere et al, 2017).

La presente investigación denominada la eficacia de los contratos para desvirtuar la materialidad de las operaciones en empresas prestadoras de servicio, está contextualizado en una realidad tributaria de los contribuyentes, tanto personas morales como personas físicas, en donde en la búsqueda de contribuyentes que evaden sus impuestos, por parte de la autoridad; se ven afectados contribuyentes que operan de manera regular y cumplen con sus obligaciones fiscales y sobre todo en empresas prestadoras de servicio, pero al no contar con las herramientas suficientes que el propio giro no lo amerita, caen en una suposición del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La política fiscal se entiende como el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica, a través del gasto público. La política fiscal, como acción del Estado, en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos - y otros conceptos - y los gastos gubernamentales, es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos. Uno de los instrumentos más importantes con que cuenta el Gobierno Federal para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política tributaria (reflejada en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF)), la cual tiene como objetivo recaudar los ingresos suficientes para



realizar las funciones de gasto público como son educación, salud, seguridad, infraestructura, etc. Por el lado del gasto, el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) emite un documento llamado Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) en el que se asigna el presupuesto a distintos programas presupuestarios para cumplir con los objetivos de política pública que se plantea en un año fiscal (Unión, Tendencias del Sistema Tributario Mexicano 2007).

2.2. Derechos de los contribuyentes

El tema de los derechos humanos es abordado en diversos escenarios, tema por demás controvertido, de gran relevancia y vigente, máxime en lo que refiere a los derechos humanos de los contribuyentes.

La Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, establece en su artículo 2, los derechos generales de los contribuyentes, entre los que destaca: I.- Derecho a ser escuchado y asistido por las autoridades fiscales, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas... robusteciendo sus garantías al tenor de lo establecido en el artículo 4; Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos 2005)

Los principios rectores de la tributación son máximas fundamentales a través de las cuales se logra el equilibrio necesario entre el Estado y los contribuyentes. (Espinoza Meola 1993, 23)



Por ello, tenemos que los derechos de los contribuyentes personas físicas, deben ser tutelados como derechos fundamentales, ya que éstos cumplen con la función de proteger a los contribuyentes ante la potestad tributaria del Estado, privilegiando el derecho a la dignidad humana.

2.3 Contribuyentes

Conforme a la teoría general del derecho tributario, es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es la persona física y moral que tiene a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Su fundamento proviene de la obligatoriedad de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados..." (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2021)

El SAT divide en dos grandes grupos a los contribuyentes: personas físicas y morales, y a partir de ello, delimita el tipo de impuestos a pagar de acuerdo con sus ingresos; estos a su vez se clasifican en diferentes regímenes fiscales.

En el caso de personas físicas, se divide en cinco tipos como son: asalariados, honorarios, actividades empresariales, de incorporación fiscal y arrendatario. Para el caso de las personas morales, existen dos regímenes: general y con fines no lucrativos. (Galván 2020)



El Código Fiscal de la Federación incluye las obligaciones y derechos fundamentales de los contribuyentes, cuya obligación principal es, efectivamente el pago de contribuciones. Si bien esta obligación se encuentra regulada en cada una de las leyes fiscales especiales (como en la Ley del Impuesto sobre la Renta, LISR), el CFF define las reglas básicas de causación y determinación del impuesto. en adición o en forma complementaria a la obligación del pago de contribuciones, hay otras, como la inscripción y los avisos al RFC o la elaboración de dictámenes sobre los Estados financieros del contribuyente, a cargo de un contador público autorizado.

2.4. Contribuciones

Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos cuando se encuentren en el supuesto jurídico o hecho imponible previstos en la Ley.

Es el vínculo jurídico mediante el cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

2.5. Tipos de Contribuyentes

Personas Físicas (PF), Asalariados (PF), Personas Morales y Grandes Contribuyentes (PM)

Personas Físicas

De acuerdo con la definición emitida por el SAT es el individuo que realiza cualquier actividad económica (vendedor, comerciante, empleado, profesionista) el cual tiene derechos y obligaciones.



Los regímenes para las personas físicas se clasifican de acuerdo con sus actividades y son:

Régimen Simplificado de Confianza. Pueden inscribirse en este régimen aquellas personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, siempre que la totalidad de sus ingresos propios de la actividad o las actividades, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no excedan de la cantidad de tres millones quinientos mil pesos.

Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales. Pueden tributar aquellas personas físicas que obtienen ingresos por actividades comerciales (restaurantes, cafeterías, escuelas, farmacias, etc.), industriales (minería, textil y calzado, farmacéutica, construcción), enajenación de bienes, de autotransporte, sin importar el monto de los ingresos que perciban. Así como aquellas personas físicas que presten servicios profesionales (médicos, abogados, contadores, dentistas, etc.)

Régimen de Actividades Empresariales con ingresos a través de plataformas tecnológicas. Este esquema facilita y simplifica el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, al contar con la opción de que las plataformas tecnológicas les retengan el ISR e IVA de forma definitiva y los paguen directamente al SAT, de esta forma ya no realizarán las declaraciones mensuales, en virtud de que las retenciones que les efectúe la plataforma tecnológica tienen el carácter de pago definitivo.

Para que puedan optar por considerar la retención de impuestos que realice la plataforma tecnológica como pago definitivo, sus ingresos en el ejercicio no deben exceder de 300 mil pesos (incluyendo salarios e intereses).

Régimen de Arrendamiento. Las personas físicas que son dueñas de un bien inmueble como una casa, edificio, departamento, local comercial, terreno o bodega y autorizan



a otras personas para que lo utilicen por un tiempo y fines establecidos, a cambio de una cantidad periódica de dinero (renta).

Sueldos y Salarios e ingresos asimilados a salarios. Las personas físicas que perciben salarios y demás prestaciones derivadas de un trabajo personal subordinado a disposición de un empleador, incluyendo la participación de utilidades y las indemnizaciones por separación de su empleo.

Personas Morales

Son las entidades reconocidas por ley como sujetos de derechos y obligaciones. Suelen ser creadas por un grupo de personas que se unen con un fin determinado, como las sociedades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles, son entes creados por el derecho, no tienen una realidad material o corporal (no se pueden tocar como tal como en el caso de una persona física), sin embargo, la ley les otorga capacidad jurídica para tener derechos y obligaciones.

Grandes Contribuyentes. Las personas morales que en el último año hayan tenido ingresos iguales o mayores a mil 250 millones de pesos. Asimismo, las personas morales que al cierre del año anterior hayan tenido acciones colocadas en la bolsa.

2.6. Clasificación de las empresas por su giro

Gerardo Bautista, nos dice que en el mundo de los negocios se debe de ver a la *empresa* como un sistema, es decir para comprender las partes que integran una empresa, se debe comprender el todo y para comprender el todo es necesario comprender a las partes, por lo tanto, se debe buscar el equilibrio de las partes y el todo para que funcionen como un *ente* en todas sus operaciones internas y externas. (BAUTISTA 2000)



Los avances tecnológicos y económicos han originado la existencia de una gran diversidad de *empresas*, por lo tanto, en nuestro país se ha creado una *clasificación* de ellas que responda a las exigencias del mundo empresarial y se presentan a continuación:

De acuerdo con su actividad o giro se pueden clasificar en:

1.- *Empresas Industriales*. - Son aquellas *empresas* cuya actividad primordial es la producción de *bienes* mediante la transformación y/o extracción de *materias primas* y las cuales a su vez se subclasifican en:

a) *Empresas extractivas*. - Se dedican a la *explotación* de recursos naturales, ya sea *renovables* o *no renovables*, entendiéndose por recursos naturales todas las cosas de la naturaleza que son indispensables para la *subsistencia* del hombre.

b) *Empresas manufactureras*. - Su actividad principal es *transformar* las *materias primas* en productos terminados y pueden ser de dos formas; las primeras son empresas que producen *bienes* de consumo final y las segundas son empresas que producen *bienes* de producción y que luego se transforma en un producto final.

2.- *Empresas Comerciales*. - Son aquellas que son *intermediarias* entre productor y consumidor; su función primordial es la compraventa de productos terminados y las cuales a su vez se subdividen en:

a) *Empresas mayoristas*. - Estas efectúan ventas en gran escala a otras empresas llamadas *minoristas*, quienes a su vez distribuyen el producto directamente al *consumidor*.

b) *Empresas minoristas o detallistas*. - Son las que venden productos al *menudeo*, o en pequeñas cantidades al *consumidor*.



c) *Empresas comisionistas*. - Son aquellas que se dedican a vender mercancía que los productores le dan a *consignación*, percibiendo por esta función una ganancia o *comisión*.

3.- *Empresas de servicio*. - Son aquellas que brindan un *servicio* a la comunidad y pueden tener o no fines *lucrativos*.

2.7. El comprobante fiscal

En éste capítulo se analizará el origen y evolución de los comprobantes fiscales, desde la época de la colonia en el Siglo XVI, cuando el pago de los tributos era registrado en los libros de cuentas de la alcabala, hasta la fecha actual con la implementación del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), para entender su naturaleza, el fin que persiguen y los efectos que se les puede dar, así como la importancia que tienen tanto para los contribuyentes como para el fisco y la forma en que se deben cumplir los requisitos de validez, que se encuentran previstos por el artículo 29-A del Código Fiscal Federal. (Unda 2018)

2.7.1 Concepto

Se comenzará analizando los distintos conceptos que se han dado respecto de los comprobantes fiscales. El autor Baltazar Feregrino Paredes, en su Diccionario de términos fiscales define al comprobante desde el punto de vista fiscal, como el documento que reúne una serie de requisitos establecidos en el CFF y que algunos le siguen llamando, factura, remisión, nota de venta, pero que todos estos han sido sustituidos no solamente por el documento impreso en imprentas autorizadas, sino también en documentos digitales y en su caso estados de cuentas bancarios.

La Real Academia Española, señala que la palabra comprobante proviene del antiguo participio activo de comprobar y significa, aquel recibo o documento que confirma un trato o gestión.



Dicho concepto debe trasladarse al ámbito del derecho fiscal, para definir lo que es un comprobante fiscal, obteniéndose que el comprobante fiscal es el documento que sirve para confirmar que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones fiscales que se establecen en los ordenamientos legales emitidos por el Estado mexicano que imponen cargas tributarias a los gobernados al situarse en las hipótesis normativas reguladas.

El Servicio de Administración Tributaria, órgano del Estado facultado para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en el folleto "Comprobantes fiscales, qué son, quiénes los deben expedir y para qué sirven", define al comprobante fiscal como el documento con el que el contribuyente, sus clientes o sus proveedores pueden demostrar que realizaron la compra, venta o renta de bienes, o la prestación o adquisición de servicios; además, señala que existen diversos tipos de comprobantes fiscales, los conocidos como facturas, cuyo importe puede deducirse al calcular el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto empresarial a tasa única (IETU), y en los que deben desglosarse los impuestos que se carguen, como el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), para que puedan acreditarse contra las cantidades que tengan a cargo los propios contribuyentes sobre estos mismos impuestos y los conocidos como comprobantes simplificados, también llamados notas de venta, cuyo importe no es deducible y en los cuales no se desglosan los impuestos que se cargan sino que se incluyen en el monto total, encontrándose también entre estos comprobantes los tickets que emiten las máquinas registradoras o equipos de registro autorizados para efectos fiscales. (Unda 2018)

2.7.2. Origen mercantil



Para entender la finalidad perseguida por los comprobantes fiscales es necesario remitirse a sus orígenes, los cuales serán analizados desde dos perspectivas: la primera de carácter puramente mercantil y la segunda de carácter fiscal.

En el siglo XVI, durante la época de la colonia, en la Nueva España los comerciantes empezaron a trasladar mercancías provenientes de la península ibérica y de otros países y a su vez comercializarla en la Nueva España, para lo cual, se valían de recibos que son los primeros antecedentes de las facturas, dichos recibos les servían para llevar el control de las mercancías comerciadas y trasladadas. En ellos se hacía constar el nombre del vendedor, el tipo de mercancía, la cantidad, su valor y en su caso el nombre de la persona que la trasladaba.

Las facturas o recibos utilizados por los comerciantes eran elaborados de forma manuscrita y únicamente tenían por finalidad acreditar la relación comercial existente entre los propios comerciantes y sus clientes, ya que sólo acreditaban la compraventa de mercancías o el traslado de las mismas. Por ello se dice que el origen de las facturas es puramente mercantil, ya que los primeros antecedentes que se tienen de las mismas no contemplaban fines fiscales.

Incluso hoy en día, las facturas por sí mismas siguen teniendo los mismos alcances ya que pueden servir para acreditar, la propiedad de un bien mueble, como sucede en el caso de los automóviles, una compraventa comercial, la prestación de un servicio, o bien, la enajenación de uno o varios productos; cuando la factura es firmada por el cliente que la recibe para que éste la verifique y compruebe que la mercancía entregada corresponde con la que fue pedida en calidad y cantidad y haga el pago correspondiente e incluso puede servir como documento preparatorio o ejecutivo ante un Juez para demandar el incumplimiento de un contrato.



Además, hoy en día el carácter mercantil de las facturas se encuentra reconocido en la legislación mercantil ya que el artículo 1391 del Código de Comercio establece que las facturas son documentos ejecutivos que traen aparejada ejecución, por lo cual, se puede ver que el propio legislador reconoció que las facturas son documentos que sirven para acreditar las relaciones comerciales existentes entre dos o más personas o entes jurídicos. (Unda 2018)

2.7.3. Origen fiscal

Ahora bien, para entender la finalidad que persiguen los comprobantes fiscales desde la perspectiva fiscal, es necesario señalar que los comprobantes fiscales nacen de la idea de que todo gobernado está obligado a contribuir con los gastos públicos del Estado; esta ideología tiene su origen desde el Derecho Romano en donde el Imperio Romano ordenó cobrar tributo a todos los pueblos que iba conquistando con el fin de mantener a su ejército y sufragar los gastos que ocasionaban las constantes guerras. Posteriormente Adam Smith de la escuela clásica inglesa, señaló que los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en los que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

En la época de la colonia en la Nueva España, la Corona española implementó políticas tributarias creando la alcabala, el cual, fue uno de los impuestos que más ganancias le trajo, toda vez que establecía que todas las personas debían pagar alcabala de todas las cosas que se cogieren, criaren, vendieren y contrataren.



Hoy en día la obligación de contribuir al gasto público, se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que todo mexicano debe contribuir a los gastos públicos, ello significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria, expedidas por el Estado mexicano, automáticamente adquiere la obligación de pagar el tributo correspondiente dentro del plazo que la propia ley establezca, ya que los tributos o contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, los cuales resultan imprescindiblemente necesarios para la realización de sus actividades, por lo cual, el pago de los tributos constituye una obligación ciudadana de interés público.

Para ello el Estado dotó de facultades al Servicio de Administración Tributaria para que en ejercicio de las atribuciones conferidas pueda verificar que los contribuyentes obligados al pago de contribuciones cumplan en la medida en que están obligados, de ahí la importancia de los comprobantes fiscales ya que a lo largo de la historia, los comprobantes fiscales han servido como instrumento para que el Estado verifique que los gobernados cumplan con su obligación de contribuir al gasto público, pues desde que existe la obligación de los gobernados de contribuir, también la intención de éstos de evadir sus obligaciones y disminuir sus cargas tributarias, por lo cual el Estado se ha valido de instrumentos como lo son los comprobantes fiscales para verificar que todos los contribuyentes cumplan con las sus obligaciones fiscales.

El jurista Adolfo Arriola Vizcaíno, ha señalado que el principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria.



Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficios colectivos, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible.

Por eso la Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Recuérdesse que el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone textualmente: "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas".

En esas circunstancias, para entender la finalidad de los comprobantes fiscales y la evolución que han tenido, es necesario remitirse a los orígenes, los cuales también datan de la época de la Nueva España, toda vez que cuando las autoridades novohispanas se dieron cuenta de que los comerciantes empezaron a trasladar mercancías de la península ibérica y de otros países hacia la Nueva España y a comercializarlas, se vieron en la necesidad de implementar políticas tributarias a fin de recaudar ingresos para la Corona, por lo cual, implementaron la alcabala, el cual, fue uno de los impuestos que más ganancias le trajo a la Corona.

Este impuesto estuvo regulado en el libro octavo, título trece de la Recopilación de Leyes de los Reinos de Indias de 1680, que señalaba que "el derecho de alcabala pertenece al rey y se manda cobrar en las indias".

En las leyes de Indias se estipuló que las personas obligadas a pagar la alcabala eran los vecinos, encomenderos, mercaderes, troperos, roperos, viandantes (mercaderes sin casa), forasteros, los plateros (la de plata y oro), boticarios, zapateros, herradores, buhoneros, silleros, freneros y soldados.



La norma general fue que: "todas las personas, debían pagar alcabala de todas las cosas que se cogieren, criaren, vendieren y contrataren de labranza, crianza, frutos y granjerías, tratos y oficios en cualquier otra forma".

En la ley de la alcabala se especificaba los sujetos y objetos del impuesto, las diversas exenciones y la tasa del 2%. El objeto del impuesto eran las operaciones de compraventa o de permuta y se causaba tantas veces como se celebrasen, aunque los sujetos y bienes fuesen los mismos. La administración de la Alcabala correspondió al Tribunal del Consulado. Quien se encargaba de emitir recibos en los cuales se hacía constar el nombre del pagador, la fecha y la firma del gobernador, los cuales, servían para acreditar que los comerciantes habían cumplido con el pago correspondiente de la alcabala.

Hacia 1700 con las reformas borbónicas, se amplió la regulación de los impuestos sobre el comercio; los más importantes seguían siendo los conocidos como alcabalas. En esta época, la alcabala se cobraba por una amplia mayoría de transacciones mercantiles, muy parecido al moderno impuesto sobre el valor agregado. En ese momento además del recibo que se entregaba a la persona por el pago de la alcabala también se implementó el registro de las transacciones comerciales en los denominados libros de cuentas de alcabalas, los cuales eran libros reales, en los que se llevaba el registro de las transacciones, el pagador, el monto de las mercancías vendidas y el monto cobrado por concepto de la alcabala.

Sin embargo, el Tribunal del Consulado no tenía forma de verificar que las operaciones fueran que registraba en los libros de cuentas de alcabalas fueran todas las que efectivamente realizaban los contribuyentes, sino que únicamente registraba aquellas que le eran manifestadas por los propios contribuyentes, lo que daba pie a que los



gobernados ocultaran al tribunal que habían realizado transacciones mercantiles y con ello conseguían evadir el pago del tributo de la alcabala.

Si bien es cierto, el impuesto sobre alcabalas trajo consigo la creación de los primeros comprobantes fiscales ya que hizo necesaria la creación de los primeros recibos con efectos fiscales y el libro de cuentas sobre alcabalas en donde se registraban las transacciones comerciales que se encontraban gravadas por este impuesto, y que le servían al Tribunal Consulado para llevar el control de las personas que pagaban tributo, así como los montos que se iban recaudando, también es cierto que trajo consigo las primeras forma de evasión fiscal.

Por ello la autoridad fiscal buscó nuevas formas para llevar el control del pago de los impuesto y tratar de erradicar la evasión fiscal y fue así como en el año de 1873 se publicó la Ley del Timbre, mediante la cual, comenzaron a tasarse con este impuestos las actividades comerciales y el consumo; su fundamento fue que los recursos necesarios para sostener el aumento del gasto federal debían provenir de la expansión del consumo, el cual medía indirectamente el incremento de los ingresos de los gobernados.

Con la expedición de la Ley del Timbre, el jefe administrativo en la Ciudad de México distribuía las estampillas fiscales a los estados y territorios, los cuales a su vez los repartían a sus respectivas ciudades y poblaciones importantes donde localmente se sobreimprimían con el nombre del lugar. Las estampillas eran de tres clases: 1.- estampillas para documentos y libros; 2.- estampillas para mercancías cotizadas y 3.- estampillas para contribución federal.

Con la emisión de la Ley del timbre hubo un cambio significativo en la emisión de los comprobantes fiscales, ya que se suprimió la expedición de recibos y el registro en los libros de cuentas de alcabalas y en su lugar se implementó la expedición de

estampillas, las cuales servían para acreditar que los contribuyentes habían pagado el tributo correspondiente por la operación que hubieren realizado.

Estos comprobantes fiscales denominados estampillas, no desglosaban la información fiscal de los contribuyentes, sino que sólo daban cuenta de la actividad comercial realizada y el consumo registrado, ni siquiera contenían el nombre de la persona que había causado el tributo, solamente que el portador de la estampilla había enterado el valor del timbre por la actividad comercial registrada. (Unda 2018)

2.8. Definición de documento

Fenech nos dice: "Documento es el objeto material en el cual se ha asentado, grabado, impreso, mediante signos convencionales, una expresión de contenido intelectual, - palabras, imágenes, sonidos." (p, 189). Clasificación Según la clasificación más conocida por la doctrina, los documentos se dividen en:

- a. Documentos públicos: Los otorgados por funcionarios y empleados públicos en el ejercicio de su cargo o función.

El documento de naturaleza pública puede dividirse en: instrumento público, el cual es autorizado por notario y el documento público de origen oficial. Los documentos públicos pueden ser documentos oficiales o informes, los primeros son de diversa índole y pueden encontrarse en los archivos de la administración pública y los informes son una comunicación que se presenta ante el Ministerio Público o ante el tribunal, sobre la existencia de datos que constan en un registro determinado de la administración pública. El artículo 245 del Código Procesal Penal, establece que el Ministerio Público y el tribunal podrán requerir informes sobre datos que consten en registros llevados conforme a la ley. Por ello, los informes y los documentos se diferencian de tal manera que el documento es un instrumento preexistente al proceso, mientras que el informe se realiza bajo orden de la autoridad, el que puede ser judicial o requerido por alguna de las partes. Entre los documentos públicos, se



encuentran las actas, que son escritos autorizados por notarios, por secretarios de instituciones o por secretarios judiciales, por lo que estos últimos constituyen documentos de naturaleza procesal y que pueden introducirse al proceso como pruebas documentales, la ley penal adjetiva señala en la actividad procesal, el registro de las actuaciones y estipula que cuando uno o varios actos deban ser documentados, el funcionario que las practique, levantara acta correspondiente. El acta es un documento que inclusive se puede inscribir en registros públicos, como el acta de representación que se inscribe en registro mercantil o de personas jurídicas, por lo tanto, el acta, por ley es auténtica por sí misma, esto quiere decir que, con la emisión y la firma estampada sobre el documento, hay una presunción de su origen y es suficiente para su inscripción.

- b. Documentos privados: Los otorgados entre particulares de conformidad con su libertad de acción y que no ha sido elaborado por un funcionario o empleado público.

González Palomino, mencionado por Jiménez Arnáu, asegura que el documento privado emana de los mismos interesados, por sí solos o con ayuda de peritos juristas o letrados, técnicos, desde luego, pero sin función de autoridad. Respecto a su autenticidad, existen ciertos casos señalados en los cuales podemos presumir autentico un documento privado, estos casos son los siguientes: Primero, si ha sido reconocido ante el juez o notario, con fundamento en el artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil y segundo, si fue reconocido en juicio, de conformidad con el artículo 184 del Código Procesal Civil y Mercantil. Por lo tanto, la diferencia del documento privado con relación al documento público es la fe pública del notario o de la autoridad competente, complementada estas diferencias con la inexistencia de la permanencia en el protocolo notarial, dando origen a un documento inseguro. (Ramos 2021)



2.8.1. El contrato

Nos dice Marcial Pons (Carrascosa 2016), el contrato es un acuerdo de voluntades por el que dos o más personas se vinculan para crear, modificar o extinguir obligaciones, derechos reales u otros efectos jurídicos patrimoniales. No hay contrato por el solo hecho de que una persona realice una prestación no solicitada a favor de otra, y esta permanezca en silencio o inactiva.

Una vez señalado el concepto de un contrato, también es importante señalar que el contenido del contrato es el que los contratantes han expresado libremente y prevalece sobre cualquier fuente del Derecho, sin otros límites que las normas imperativas, la buena fe y el orden público por ello el contrato puede fungir como la base primordial de la conjugación de una operación tal como la prestación de servicios.

Y por el otro lado en lo que las partes contratantes no hayan acordado, el contenido del contrato es el que establece la ley con carácter dispositivo en la regulación de los tipos contractuales que se adecúan al contenido contractual querido por las partes. Siguiendo lo señalado con anterioridad el contenido fundamental del contrato ha de estar determinado de manera clara y suficiente, sin que sea preciso un nuevo acuerdo de voluntades de las partes contractuales., donde los efectos fundamentales del contrato no se pueden dejar al mero arbitrio de uno de los contratantes, sin perjuicio de lo que establecen los apartados anteriores, las partes pueden pactar que el precio u otro elemento del contrato sea determinado por tan solo una de ellas o por un tercero. En este caso, salvo que el contrato establezca otra cosa, si la elección del precio o del otro elemento no es razonable, estos pueden ser sustituidos por otros adecuados a las circunstancias del contrato.

También el contrato puede servir no solo para en el caso de nuestro estudio de comprobar la materialidad de las operaciones, si no también desde un aspecto jurídico



en donde se obliga a todas las consecuencias que, de acuerdo con su naturaleza, derivan de la buena fe y el uso y por tanto si una de las partes es un empresario o un profesional, queda obligado por la publicidad que haya realizado o la información que haya proporcionado él mismo o cualquier otra persona implicada en la cadena de comercialización, salvo que la otra parte no haya confiado en la publicidad o la información, o no era razonable que confiase.

Las partes quedan también obligadas por los usos a los que se hayan sometido o por los que hayan establecido ellas mismas en sus relaciones anteriores, así como, si es razonable, por los usos aplicables a personas de la misma condición.

CAPITULO III. MARCO NORMATIVO

3.1. Principios constitucionales de las contribuciones

Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador, y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, un principio esta siempre inmerso en un valor.

Es de destacar que los principios constitucionales cumplen tres funciones específicas:

- Exegética: Porque ayudan a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico.
- Fundamentadora: Dado que limitan a las autoridades y dirigen el ejercicio de sus potestades y atribuciones.
- De garantía para los particulares: Por ser fortaleza de los derechos individuales y otorgar certeza jurídica al particular.



Conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones se basan en los principios de generalidad, obligatoriedad, vinculación al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad.

Principio de generalidad "son obligaciones de los mexicanos". - Al establecer de manera general las obligaciones de los mexicanos, lo que resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo.

Principio de obligatoriedad "son obligaciones". - La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

Vinculación al gasto público "contribuir para los gastos públicos". - "El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado". Este principio a su vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Principio de proporcionalidad "...de la manera proporcional...". - A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.



Principio de equidad "...y equitativa...".- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.

Principio de legalidad o reserva de ley "...que dispongan las leyes...". "Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material". (Delgadillo 2003).

La importancia resalta en la cantidad contributiva como parte de las obligaciones de todos los ciudadanos mexicanos, en donde las personas que utilizan mecanismos de evasión como son las facturas apócrifas reducen su cantidad contributiva, pero no su cantidad adquisitiva; sin embargo no todos los contribuyentes recaen en esta situación, por lo que los que si realizan operaciones con facturas fidedignas propios de la actividad, resultan vulnerados al considerarse en un supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en donde los consideran como empresas que realizan operaciones simuladas y por consiguiente donde da lugar a la importancia de esta investigación.

3.2. EFO's y EDO's

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, como en la actualidad lo es el tráfico de comprobantes fiscales.



El tráfico de comprobantes fiscales, en esencia consiste en que las empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS) expiden comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) auténticos y con flujos de dinero comprobable. (López Macías 2020)

3.2.1. Características de los EFOS

Este tipo de contribuyente tiene ciertas características, por los cuales determina la autoridad fiscal presuntivamente que es un EFOS, las cuales son las siguientes:

- Son empresas de reciente creación (aproximadamente de 2 a 4 años).
- Tiene un amplio objeto social, para poder facturar cualquier tipo de servicios o compra venta de diferentes tipos de mercancías, es decir, realizan diversas actividades.
- Emiten Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) por operaciones de compras o servicios inexistentes (Facturan cosas que no existen y servicios que no hicieron).
- No tienen personal y/o no es el idóneo para realizar las actividades que ampara las comprobaciones fiscales existentes que vienen en los CFDI, sin embargo, podemos tomar en cuenta este punto porque a veces no es necesario contar con personal, podría ser mediante un tercero y las operaciones pueden ser existente y tener cuidado con la comprobación de dicha operación. (la venta de un producto no amerita el personal y las operaciones pueden ser existentes). (López Macías 2020)

3.2.2. Características de los EDOS

Los contribuyentes EDOS cuentan con ciertas características por los cuales determina la autoridad fiscal que es presuntivamente un EDOS las cuales son las siguientes:



- Pueden tener uno o varios proveedores con características de EFOS
- Cumplen con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma (declaran hasta antes de día 17 de cada mes).
- Deducen montos altos por conceptos de servicios que son intangibles.
- Incrementan indebidamente sus deducciones.
- Solicitan devolución de saldo a favor de IVA (siendo este punto un fraude fiscal).
- Retornan cantidades por bienes o servicios recibidos, por importes que van desde un 5% hasta un 16% menor a lo que se erogó, (erogaciones menos la comisión). (López Macías 2020)

3.3. El artículo 69- B del Código Fiscal de la Federación.

Con la reforma al Código Fiscal de la Federación en el año 2013, se adicionó el artículo 69-B mediante el cual el Poder Legislativo instituyó un nuevo procedimiento para otorgar a la autoridad fiscal la facultad de revisar que los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales efectivamente cuenten con el personal, activos, capacidad e infraestructura necesarios para llevar a cabo las operaciones que amparan los comprobantes emitidos y que no se traten de operaciones simuladas.

En la exposición de motivos, el presidente de la República señaló en la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, enviada al presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en la parte que interesa se transcribe a la letra, que:

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o



corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar



nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o "comisión" por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios y no una elusión legal de la norma a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

De la exposición de motivos se puede advertir que con la adición del numeral 69-B al Código Fiscal de la Federación, el Poder Legislativo, otorga una nueva facultad a la autoridad fiscal para combatir el tráfico de comprobantes fiscales empleados para deducir y acreditar impuestos derivados de operaciones inexistentes, mediante la creación de un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este tipo de esquema,



así como a los contribuyentes que emiten y adquieren dichos comprobantes. (Unda 2018)

3.3.1. Procedimiento

El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, estableció, que cuando la autoridad fiscal presuma que un contribuyente esté emitiendo comprobantes fiscales sin contar con los medios, activos, personal e infraestructura necesarios para llevar a cabo las operaciones que amparan dichos comprobantes, la autoridad estará facultada para desahogar el procedimiento establecido en el propio numeral mencionado y con ello determinar, si efectivamente, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales emitidos por el contribuyente revisado, se materializaron o no.

Con la última reforma al artículo 69-B del CFF publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 25 de junio del 2018, se modificó el procedimiento que regía en términos de operaciones simuladas, para quedar compuesto de nueve párrafos, de los cuales los primeros siete son dirigidos para los contribuyentes que emiten los comprobantes fiscales y los últimos dos para aquellos que los reciben y le dan efectos fiscales.

El párrafo primero establece que la autoridad podrá presumir la inexistencia de las operaciones, cuando 1) se detecte que los emisores no cuentan con el personal, la infraestructura o la capacidad material para prestar los servicios o para producir, comercializar o entregar los bienes; o 2) que aquéllos no se encuentran localizables.

De aquí, es importante hacer notar que el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación parte de una presunción, la cual, es susceptible de desvirtuarse a través de medios de prueba y defensas que aporten los contribuyentes durante el procedimiento, con el fin de acreditar que las operaciones



amparadas en los comprobantes fiscales que emitió dicho contribuyente, efectivamente se materializaron.

Al respecto, diversos autores han definido a las presunciones de la siguiente forma:

El término "presunción", proviene del latín prae, que significa antes y sumere, tomar; tomar de antemano, en la composición de los vocablos praesumere, praesumptio y presumitur (latín vulgar). Por la presunción se toma una cosa por verdadera (sumitur pro-vero) antes de que conste de otro modo.

"La palabra presunción se integra de la preposición prae y el verbo sunco; tomar anticipadamente; ya que mediante las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos."

De los conceptos anteriores, se manifiesta que las presunciones suponen la existencia de un hecho o un dato, sin embargo, para llegar al pleno conocimiento del mismo, es necesario allegarse de diversos elementos que permitan verificar el hecho supuestamente conocido.

Innegablemente, todo apunta a otorgar una naturaleza procesal y probatoria a las presunciones, por lo cual, cabe la pregunta ¿Son un instrumento de prueba?

Para definir la naturaleza de este tipo de instituciones Muñoz Sabate, expone una distinción entre presunciones de medio y presunciones de resultado, tomando como punto de partida el momento en que el juez tiene que valorar los instrumentos heurísticos testigos, documentos, y piezas, concluyendo que:



En ocasiones, una vez calificado dicho instrumento, así como demostrada su veracidad el juzgador elabora de manera inmediata su conclusión. A esta operación de le llama presunción de medio. En otros casos, la acreditación y valoración del instrumento heurístico solo revelará la existencia de un hecho intermedio del cual el juez deberá inferir, en una segunda fase la conclusión, a este modo de operar se le denomina presunción de resultado

Por su parte el doctor Eduardo Pallares establece que las presunciones son susceptibles de desvirtuarse señalando lo siguiente:

Las presunciones conllevan a la presentación de pruebas en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspire a desvirtuarla. Por ello, quien tiene a su favor una presunción iuris tantum estará dispensado de probar el hecho alegado, pero en cambio debe acreditar los hechos que constituyan las premisas o presupuestos de las mismas. El legislador conecta el hecho desconocido al hecho base, pero de forma más abierta que en las presunciones iure et iure, de modo que aún demostrado el hecho base, el juzgador se puede separar de tal afirmación presumida si se le lleva al convencimiento de que las cosas fueron o son de distinta manera.

De acuerdo a lo anterior, si el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, inicia con base en una presunción de la autoridad fiscal, dicha presunción, es susceptible de desvirtuarse a través de los medios de prueba y defensas que aporten los contribuyentes durante el procedimiento, de ahí que la autoridad fiscal, se encuentra obligada a valorar las pruebas y defensas aportadas por el contribuyente, máxime, que es una garantía de los gobernados el aportar las pruebas que estime necesarias para su debida defensa.

Por tal motivo el propio legislador en el segundo párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, señaló que cuando se dé el caso establecido en el primer



párrafo, la autoridad, procederá a notificar a los contribuyentes a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, para que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos, en un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones.

Ahora bien, con la última reforma, se adicionó el tercer párrafo, en el cual se le permite al contribuyente solicitar una prórroga de cinco días al plazo de los quince días iniciales, para aportar la información y documentación tendiente a desvirtuar los hechos que se le imputan, la cual se entiende concedida aun cuando no haya oficio por escrito que la autorice.

El cuarto párrafo sufrió una adición sustancial en cuanto al tiempo en que debe resolver la situación de las empresas que facturan operaciones simuladas; ya que establece que en un plazo que no debe exceder de cincuenta días la autoridad debe valorar las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y deberá notificar su resolución a los contribuyentes. Establece a la par, la posibilidad de requerir información adicional al contribuyente dentro de los primeros veinte días del plazo, y ésta se deberá proporcionar dentro del plazo de diez días posteriores al requerimiento, el plazo inicial de los cincuenta días se suspende y se reanuda cuando vencen los diez días que se le dan al contribuyente para aportar la información y documentación.

En ese sentido, se tiene que, en efecto, el legislador estableció en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, un procedimiento administrativo, por medio del cual, la autoridad podrá determinar si los comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes revisados, se trata de comprobantes que amparan operaciones inexistentes.



Ahora bien, como todo procedimiento administrativo; el establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe llevarse en estricto cumplimiento a lo señalado en el propio precepto legal y acorde con los principios generales del derecho de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, celeridad, eficacia y eficiencia, además de encontrarse debidamente fundado y motivado, para que la actuación de la autoridad resulte legal.

Para una mejor comprensión es necesario desglosar el concepto de procedimiento, las características y requisitos del procedimiento administrativo; para lo cual, tenemos que el Doctor Cipriano Gómez Lara, ha señalado que "el proceso es un conjunto complejo de actos del estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo."

Por su parte el Doctor Andrés Serra Rojas, señala que:

La función administrativa, se realiza a través del procedimiento administrativo, constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la administración pública. Continúa señalando que el procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades ordenados y metodizados en las leyes administrativas, que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin. Dicho procedimiento administrativo debe estar investido de las garantías de debido proceso, legalidad y seguridad jurídica y audiencia previa, asegurando el interés general y el interés de los particulares. Por medio de este procedimiento se obliga a los órganos públicos y a los particulares a cumplir con disposiciones de carácter procesal que aseguran la finalidad de la ley.



Con base en lo señalado por los autores citados se tiene que todo procedimiento administrativo, se traduce en un conjunto de actos en los que se expresa la voluntad de la administración pública para llegar a un fin, es éste caso el fin de la autoridad fiscal es llegar al conocimiento si las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes efectivamente se materializaron, para ello se encuentra obligada a cumplir estrictamente con lo que le faculden las disposiciones aplicables.

En ese entendido, la autoridad fiscal está obligada a acatar los trámites y formalidades establecidos en la leyes administrativas, en éste caso lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual es la base que fundamenta la actuación de la autoridad, para que dicha actuación sea legal, además que como bien lo señala el Doctor Andrés Serra Rojas, el procedimiento administrativo instaurado en el artículo mencionado, obliga a la autoridad a cumplir con las disposiciones de carácter procesal que aseguran la finalidad de la ley, es decir, la autoridad fiscal está obligada a fundar y motivar sus actuaciones, así como a valorar las pruebas que aporte el contribuyente y emitir una resolución en la cual se determine su situación fiscal.

De acuerdo a lo señalado en los puntos anteriores, se debe entender que el procedimiento establecido en el artículo 69-B es un procedimiento reglado, ya que la autoridad, se encuentra obligada a desahogar dicho procedimiento en estricto apego a las directrices establecidas en el propio precepto legal mencionado, máxime, que no se debe perder de vista que las autoridades fiscales, como parte de la Administración Pública únicamente pueden actuar dentro de las facultades que expresamente les confiere el marco normativo, sin poder ir más allá de lo previsto por los ordenamientos legales aplicables a fin de salvaguardar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados.



Lo cual implica que las autoridades administrativas actúan en el ámbito de sus atribuciones y competencias, y sólo eso, es decir, su actuación se realiza atento a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 constitucionales y no pueden ejercer atribuciones que no tienen expresamente reconocidas en la Ley.

Al respecto los Tribunales colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación, han establecido las características para entender cuáles son los procedimientos reglados, como se puede denotar en la Tesis Asilada con número de Registro 2008759 de la Décima Época, de la cual se puede advertir que efectivamente la autoridad fiscal está obligada a actuar en estricto apego a lo señalado por el propio numeral 69-B del Código Fiscal de la Federación y a los principios de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso.

3.4. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Es importante destacar que con fundamento en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas la autoridades, aún las administrativas, en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de los gobernados, dicho lo cual, la autoridad fiscal que desahogue el procedimiento establecido por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, también se encuentra obligada a salvaguardar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados, de ahí que todo acto emitido por dicha autoridad, deberá efectuarse con estricto apego a lo señalado por el propio artículo 69-B, sin poder dar otra interpretación que la propia literalidad del precepto legal mencionado.

En ese sentido, como se ha señalado a fin de que la autoridad salvaguarde las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debido proceso del contribuyente, la autoridad fiscal debe cumplir estrictamente con el procedimiento señalado por el citado artículo 69-B del código Fiscal de Federación, como lo es el publicar la lista en



donde se notifique al contribuyente que se encuentra ubicado provisionalmente en el supuesto de estar emitiendo comprobantes fiscales sin contar con infraestructura, personal, activos e infraestructura así como otorgarle el plazo de quince días para presentar pruebas que desvirtúen tal presunción o en su defecto que acrediten lo contrario, para finalmente la autoridad valore las pruebas y emita su resolución en un plazo que, con la reforma, no excederá de cincuenta días y la cual deberá ser notificada a través del buzón tributario. Así como cumplir con la publicación de un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Se puede advertir que la intención del legislador fue determinar un procedimiento acorde al principio de legalidad, seguridad jurídica, equidad y proporcionalidad, respetando así los derechos fundamentales de los ciudadanos cuando son sujetos de este tipo de procedimientos por parte de las autoridades, mismo que a continuación se detallan. (Unda 2018)

3.4.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y tiene como exigencia que sea el legislador ordinario quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones de manera clara y concreta, a fin de que los gobernados tengan certeza respecto de la forma en que deben dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias; de ahí que el aludido principio constituye una imposición en razón de la cual ningún órgano del Estado dentro de sus respectivas esferas de competencia pueden realizar actos que no estén previstos en algún cuerpo normativo.

En efecto, tratándose de la materia tributaria el principio de legalidad ha sido delimitado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una prerrogativa establecida a favor de los gobernados consistente en que los elementos esenciales



de toda contribución, a saber, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar establecidos de manera precisa tanto por un acto material como formalmente legislativo, pues estimar lo contrario tendría como posible consecuencia el cobro de impuestos previsibles o a título particular sin que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer la forma de tributar en relación con la comisión de un hecho imponible; lo que es concomitante con el principio general de legalidad previsto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las consideraciones que anteceden fueron sostenidas por el Tribunal Constitucional de México en los criterios de rubro siguientes:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY."

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY."

Sobre el particular, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República se encuentra inmerso el diverso de reserva de ley, el cual consiste en esencia, en que únicamente algunas materias específicas pueden ser reguladas mediante una ley formal y materialmente legislativa.

Para sostener tal postura, al resolver el amparo en revisión tramitado en el expediente número 2402/96 el Alto Tribunal de la Nación consideró que el principio de reserva de



ley se clasifica doctrinalmente en reserva absoluta y relativa, siendo la primera de las referidas aquella que se actualiza en los casos en que la regulación de una materia determinada queda limitada de manera exclusiva a la legislación formal y, por ende, no puede ser regulada a través de diversas fuentes; en tanto que la reserva apuntada en último término permite que las fuentes que regulan parte de la disciplina normativa de una materia sean reguladas por diversas fuentes, pero sólo en los casos en que la ley determine de manera expresa las directrices a las que esas fuentes deben ajustarse.

En otras palabras, la reserva de ley relativa consiste en que la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a los lineamientos establecidos por la legislación respectiva, es decir, principios y criterios; mientras que en las fuentes secundarias se podrá establecer la concreta disciplina de la materia reservada, verbigracia, los aspectos aplicativos y complementarios.

Sobre tales premisas jurídicas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al interpretar el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal sostuvo que tratándose de la materia tributaria el principio de reserva de ley se surte en su modalidad relativa, puesto que esa materia no debe ser regulada totalmente por una legislación formal, habida cuenta que es suficiente un acto normativo que contenga el ordenamiento jurídico especial ya que de tal forma se marca un límite de contenido para las fuentes secundarias, las cuales no pueden contravenir lo dispuesto en la norma primaria, así como que en casos de naturaleza excepcional pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando aquéllas constituyan una regulación subordinada y dependiente a la ley y un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Por tal motivo, el Tribunal Constitucional del País concluyó que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo; de ahí que los elementos cualitativos de los



tributos no pueden ser comprendidos en un reglamento o fuente secundaria, sino que éstos deben comprenderse en una ley, en tanto que sus elementos cuantitativos, a saber tasa o base, sí pueden estar previstos en una norma de menor jerarquía, en virtud de que para cifrar el hecho imponible en ocasiones es indispensable realizar operaciones y allegarse de aspectos técnicos.

Las consideraciones expuestas se encuentran contenidas en los criterios de rubro:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY."

"RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE DICIEMBRE DE 1993, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA."

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN." (Unda 2018)

3.4.2. Seguridad Jurídica

A ese respecto, es menester señalar que ha sido criterio reiterado de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el principio de seguridad jurídica constituye la base sobre la cual descansa el orden jurídico mexicano, el cual radica, en esencia, en saber a qué deben atenerse los gobernados en relación con la regulación normativa prevista en los diversos ordenamientos legales, así como respecto de las actuaciones realizadas por las autoridades dentro de sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de no crear una situación de incertidumbre jurídica y, por ende, un estado de indefensión.



Por su parte, la Segunda Sala del Alto Tribunal de la Nación al pronunciarse en relación con los alcances del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 del Pacto Federal ha considerado que ese derecho fundamental no debe entenderse en el sentido de que las leyes deben señalar de manera precisa y especial los procedimientos que deben regular las relaciones entabladas entre las autoridades y los particulares, sino que ese principio se satisface al contener los elementos mínimos que resulten necesario para hacer valer los derechos de los gobernados, con el propósito de que las autoridades no incurran en arbitrariedades.

De tal manera, en materia fiscal las manifestaciones tocantes al principio de seguridad jurídica quedan compiladas en la certeza que existe en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad, entendiendo como el primero de estos en la estabilidad prevista en un ordenamiento jurídico relativa a que exista un desarrollo suficientemente claro y sin ambigüedades o antinomias en relación con los elementos esenciales del tributo, así como los medios ordinarios o extraordinarios de defensa con los que cuentan los gobernados en caso de que no se satisfagan las previsiones de la norma; en tanto que la interdicción de la arbitrariedad se compendia mediante la satisfacción de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Las consideraciones anteriores se encuentran contenidas en las jurisprudencias de rubro siguientes:

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

"SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE."

En relación con las nociones apuntadas, debe significarse que la garantía de seguridad jurídica se encuentra vinculada de manera estrecha con el principio de



legalidad en su doble vertiente, a saber, administrativa y reserva de ley, la cual atendiendo al papel preponderante que desempeña en la ley esa garantía satisface el propósito establecido por el Constituyente Permanente tocante a dar certeza a los ciudadanos y evitar la arbitrariedad de las autoridades.

Por tal motivo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que resultan violatorios al principio de legalidad tributaria los conceptos confusos o indeterminables para definir alguno de los elementos del tributo sobre la base argumentativa de que la indefinición absoluta de sus componentes que resulte relevante para el caso de la contribución permitiría la posibilidad de que sea la autoridad administrativa la que genere su configuración, lo que tendría como consecuencia el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, la falta de certeza en la forma en que se debe satisfacer la obligación de contribuir al gasto público conforme los principios establecidos la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

Como se puede observar, este principio es fundamental cuando se aplica el procedimiento del artículo 69-B, ya que muchos de los amparos que se promovieron en contra de éste, fue precisamente por falta de seguridad jurídica, ya que el procedimiento fue completado por medio del Reglamento al Código Fiscal de la Federación y por Resolución Miscelánea, incluso la reforma del 25 de junio del presente año, fue para subsanar la deficiencia en el Código al no señalar el plazo que tenía la autoridad fiscal para valorar y notificar las pruebas que se aportaban en el procedimiento, razón que se puede considerar dejaba en un estado de incertidumbre a los contribuyentes. (Unda 2018)

3.4.3. Principio de proporcionalidad

En virtud del tema de que se trata, resulta de capital importancia puntualizar que es criterio de la Suprema Corte que el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos del



tributo deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o riqueza a la satisfacción de los fines públicos del Estado.

De igual modo, el Alto Tribunal de la Nación ha sostenido que conforme al principio de proporcionalidad tributaria los gravámenes deben establecerse de manera individualizada de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, es decir, de acuerdo a su potencialidad para contribuir a los gastos públicos de tal forma que los gobernados que posean una mayor riqueza gravable tributen en forma distinta y superior a aquéllos que la tienen en una proporción menor.

En otras palabras, el principio de proporcionalidad tributario está estrechamente vinculado con la capacidad económica del contribuyente, a fin de que en cada caso el pago de las contribuciones sea distinto, pues tal circunstancia trasciende de manera cualitativa y cuantitativa en relación con el mayor o menor sacrificio, o bien, en la disminución que proceda en cuanto a su patrimonio, lo cual debe ser acorde con sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, el Máximo Órgano de Constitucionalidad del País ha sostenido que para que un gravamen sea proporcional es necesario que exista congruencia entre el tributo establecido por el Estado y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, habida cuenta que esta última se constituye como la potencialidad real de contribuir al gasto público establecida por el legislador al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria considerando que los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en función de la riqueza.

Desde esa óptica, es innegable que la potestad tributaria implica que a través de las facultades establecidas a favor del legislador en la Constitución Federal se establezca el objeto de las contribuciones, involucrando cualquier actividad de los gobernados



que refleje su capacidad económica para tal efecto; de ahí que los particulares deben pagar más quien tiene mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Así, resulta palmario que para satisfacer el principio aludido los sujetos pasivos se encuentran constreñidos a contribuir al gasto público en función de su capacidad económica aportando una parte de la riqueza gravada a partir de la actualización del hecho imponible, en virtud de que para que el gravamen satisfaga el principio de mérito es necesario que exista congruencia entre el tributo establecido y la capacidad del causante.

Son ilustrativas a lo expuesto por las razones que informan las tesis de rubro:

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS."

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES."

"CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA."

Este principio rige la dualidad tributaria, por un lado los contribuyentes deben acumular todos sus ingresos, y reconociendo su propia capacidad contributiva tienen el derecho de efectuar las deducciones que por ley les corresponde, lo cual amortiza el pago de tributos, y en el caso de se le aplique a un contribuyente este procedimiento se verá afectada su verdadera capacidad contributiva, pues se le obligará a quitar de su declaración anual la deducción que haya consignado del proveedor que no haya



podido desvirtuar las imputaciones realizadas por el servicio de administración tributaria, así como verá afectado su acreditamiento respectivo del Impuesto al Valor Agregado. (Unda 2018)

3.4.4. Principio de equidad tributaria

Acerca del principio en estudio, debe significarse que consiste en preservar la igualdad jurídica de los gobernados en relación a que éstos reciban el mismo trato que los que se encuentren en una misma situación de hecho, en virtud de que la igualdad no sólo debe darse ante la ley conforme lo consagrado en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino también ante su aplicación.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del numeral 31 constitucional constituye el imperativo relativo a que los sujetos que se colocan en una situación de hecho en relación con la causación de un impuesto debe guardar una situación de igualdad en relación con el ordenamiento legal que los regula, lo que tiene como consecuencia que las normas fiscales deben de tratar de manera consonante a los particulares que se encuentran en una misma situación.

Antes bien, en oposición a la consideración apuntada el Tribunal Constitucional de México ha sostenido que no toda desigualdad en el trato dado en los ordenamientos tributarios constituye una desigualdad, en razón de que el legislador ordinario está investido constitucionalmente de la facultad de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes con la única limitante de que esta última no constituya una condición que resulte caprichosa o arbitraria.

Sobre el particular, es imperativo señalar que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que existen elementos objetivos que permiten delimitar de manera exacta el principio de equidad tributaria, a saber, los siguientes:



- No toda desigualdad de trato por la legislación tributaria respectiva constituye una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues tal violación únicamente se surte en los casos en que se produce una distinción en los casos en que se actualizan situaciones tributarias iguales y no exista una justificación objetiva y razonable para tal efecto.
- En los casos de iguales situaciones de hecho deben corresponder consecuencias jurídicas idénticas.
- El legislador está facultado para establecer una distinción de trato sólo en los casos en que aquélla no resulte injustificada o artificiosa.
- A fin de que la distinción tributaria sea acorde con el derecho fundamental de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas, pues sólo en esos casos se puede obtener un trato equitativo, de forma que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Las consideraciones apuntadas se encuentran contenidas en las ejecutorias que dieron origen a los criterios de epígrafe siguientes:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS."

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."



"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES."

En relación con las premisas que anteceden, es conveniente considerar que el principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo de la norma para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales que encuentra sustento constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso consagrados, de manera enunciativa y no limitativa, en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. .

En ese sentido, debe puntualizarse que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad de las leyes opera principalmente en los supuestos en que se aduce una violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.

Además, la Segunda Sala del Alto Tribunal del País consideró que para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido el principio de proporcionalidad debe conformarse de tres criterios, a saber, a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) la distinción debe ser proporcional, pues no es válido



alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

Así, el Tribunal Constitucional de México concluyó que la aplicación del principio de proporcionalidad implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, pues la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente que debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Las consideraciones anteriores se encuentran contenidas en la jurisprudencia de rubro "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN."

En razón de los principios antes citados, la autoridad fiscalizadora al aplicar el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, debe respetar dichos principios a fin de garantizar que los contribuyentes tengan la seguridad y certeza jurídica de que el procedimiento será aplicado en estricto apego a las disposiciones fiscales establecidas por el legislador, es decir, que la autoridad fiscal está actuando dentro de las competencias que establece el propio artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.



Es relevante para el presente análisis, la Reforma al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación al establecer un plazo de cincuenta días para valorar las pruebas y defensas y notificar al contribuyente su resolución, ya que, existía una división de criterios por parte de los órganos encargados de resolver los litigios, en los que se planteaba la indebida aplicación del artículo 69-B del Código Tributario Federal, por parte de las autoridades, en específico de lo dispuesto por el tercer párrafo, en el que se señalaba que la autoridad debería valorar en un plazo de cinco días las pruebas que presentara el contribuyente y emitir la resolución.

Existe la postura adoptada por algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que han resuelto que el plazo de cinco días señalado, es únicamente para valorar las pruebas, más no para emitir la resolución; interpretación que resulta contraria a la sostenida por algunos Tribunales Colegiados de Circuito, ya que para ellos, de la interpretación del artículo en cita, si se establecía el plazo de cinco días para valorar las pruebas y para emitir la resolución, hecho que ha generado una serie de resoluciones contradictorias entre los Tribunales de referencia, sin que a la fecha se tenga conocimiento de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se haya pronunciado al respecto y razón por la cual se cree se propuso la modificación de dicho artículo desde el ámbito legislativo. (Unda 2018)

CONCLUSIONES

El Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, es decir que a través de los impuestos que es el gran porcentaje de recaudación según lo indica la Ley de Ingresos de la Federación todos los mexicanos aportan su granito de arena para poder así juntar todos esos ingresos y utilizarlos para las necesidades de la federación. Sin embargo, se puede decir que dicho precepto constitucional carece de eficacia si se considera la baja recaudación fiscal y el



significante porcentaje de evasión y elusión fiscal; es cierto que es donde más se recauda y de donde más procede el ingreso para destinarlo al gasto público, sin embargo no es suficiente para el gobierno dicho ingreso, específicamente de los impuestos para poder solventar todas las necesidades de la población mexicana, es por ello que las autoridades fiscales luchan día a día de la mano de los legisladores para imponer sanciones a los contribuyentes que traten de aportar menos que conforme a los principios constitucionales, les corresponde aportar como lo es el principio de equidad e igualdad tributaria.

Derivado de lo anterior, sobre salió en la federación que el porcentaje de la baja de recaudación, entre varios motivos, es por la evasión y elusión fiscal y dentro de ello, existe la situación de contribuyentes que evaden impuestos a través de la deducibilidad de facturas apócrifas por parte de los contribuyentes dando lugar a 2 tipos de contribuyentes donde la secretaria de administración tributaria los determino en sus siglas EFOs, con respecto de Empresas que Facturas Operaciones Simuladas y por su parte los EDOs, Empresas que Deducen Operaciones Simuladas.

De lo anterior se volvió una práctica común entre los contribuyentes y además redituable entre estos, ya que se acostumbraba a vender dichos comprobantes apócrifos por una cuota de recuperación; que dio lugar a empresas que ya no eran contribuyentes que se dedicaban a vender dichos comprobantes fiscales digitales a la par de su negocio, si no que, contribuyentes que establecen negocios "fantasmas" es decir negocios totalmente inexistentes donde sus ingresos únicamente son la venta de estos comprobantes.

Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria al darse cuenta de las circunstancias antes mencionadas, procedió a tratar de eliminar dichos contribuyentes que generan un mal en la en el sistema de recaudación, y esa forma de eliminar a dichos contribuyentes fue precisamente el establecimiento del artículo 69-B del Código



Fiscal de la Federación, el cual dice:

“Artículo 69-B. 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 en tales comprobantes.”

Dicho artículo, además de lo que señala textualmente como se observó en el párrafo anterior, prevé un procedimiento por medio del cual, se va hacer una revisión del contribuyente para ver si cuenta con todos los medios que comprueben que efectivamente realiza la actividad que dice realizar, como por ejemplo si hablamos de un restaurante, que este cuente con el inmueble, insumos propios de alimentos y bebidas, personal de cocina, de atención al cliente ,etc.; o por ejemplo una empresa constructora la cual ocupa de maquinaria, insumos y sobre todo mucho personal para llevar a cabo las obras, otro ejemplo también podrían ser un comercio de compra y venta de productos, en donde deberá tener su inmueble para la venta de dichos productos, el inventario del mismo, personal que se dedique a la venta o incluso activos para la distribución de los mismos, entre otras cosas y es aquí en donde nos empezamos a adentrar en el tema importante de nuestra investigación, ya que para las empresas con las que ejemplificamos, es fácil determinar dichos elementos que señala el mismo artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, porque dichas empresas sin esos elementos, no podría llevar acabo si quiera su actividad, que es precisamente lo que busca detectar la autoridad; empresas que no cuenten con dichas herramientas o elementos, que precisamente por obviedad y por naturalidad caen en la contradicción y se evidencia que el objeto del negocio y la generación de forma excesiva de comprobantes fiscales digitales, no es por el giro que dice ser ejerce. Pero ¿qué pasa con las empresas que son prestadoras de servicio? Y que además de ser



prestadoras de servicio, son personas físicas, cuyo tamaño de negocio es micro o pequeño y que no requiere de mayor material, más que posiblemente un equipo de cómputo como activo, tal vez servicio de conexión a internet, e incluso no ocupa de un establecimiento o inmueble para llevarlo a cabo; o al menos no un inmueble que cumpla con los requisitos de deducibilidad para poder justificarlo. Pues estas empresas se encuentran en estado de vulnerabilidad e indefensión al enfrentarse a dicha imposición por la autoridad que no solo al estar tipificado en el artículo 69-B le genera una problemática ante la autoridad fiscal, sino que también le conlleva más situaciones en la que imposibilita al contribuyente para poder ejercer más actividades económicas ya que si lo analizamos más a detalle podría casuar en este lo siguiente:

1. Estar tipificado ante las autoridades fiscales y además entre los demás contribuyentes como una empresa facturera que afectara a cualquier contribuyente que realice actividades con este, dañándole su reputación ante la sociedad económicamente activa.
2. Imposibilitar al contribuyente para realizar más actividades puesto que lo imposibilitan para poder crear otra empresa o asociarse para iniciar una nueva actividad; que si analizamos este punto más a detalle, no solo afecta todos estos contribuyentes, que posiblemente no deberían estar en dicha lista, sino que también afectara a la economía del país, ya que no podrán aumentar el flujo de efectivo con dichos contribuyentes.
3. Puede llegar el punto a que este entre como un evasor fiscal siendo un delito en el que le causaría una sanción de tres meses a seis años de prisión hablando de la adquisición de comprobantes fiscales que amparen OIFAJS y y también una sanción de tres a seis años de prisión al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen OIFAJS.

Por ello la importancia de que los contribuyentes tomen las precauciones ante este artículo usándose de todas las herramientas legales y materiales, de ahí que aparece



el concepto de materialidad de las operaciones, que es aquello que acredita desde la existencia de un negocio hasta el buen manejo fiscal de dicho negocio.

Derivado de lo anterior y volviendo al punto de las personas físicas, cuyo giro es el de prestación de servicios y que además la prestación de los mismos, no exige de contar con infraestructura, elementos humanos, y lo más mínimo en recursos materiales para poder ejercer su actividad, puesto que se encuentra como empresa en comienzo, o es una micro o pequeña empresa; y cuyos recursos son escasos en primera instancia como para poder adquirir y solventar todos y cada uno de los elementos señalados por el mismo artículo 69-B del código fiscal de la federación, y por tanto será necesario hacerse de documentales jurídicamente aprobadas y apropiadas para el giro del negocio para así acreditar el manejo del mismo, o como las normas de información financiera lo señalan "Negocio en marcha", de la mano obviamente, de sustancia económica, y entidad económica entre otros.

Y precisamente uno de los elementos muy bien conocidos como documentales utilizados para acreditar la relación de dos partes que para fines de nuestra investigación son del medio mercantil, son los contratos los cuales son un acuerdo legal, oral o escrito, manifestado en común entre dos o más personas con capacidad jurídica, que se vinculan en virtud del mismo, regulando sus relaciones a una determinada finalidad o cosa.

De los contratos podemos tener toda una investigación, pero lo importante a resaltar de estos es obviamente, la finalidad con la que se crean y además el peso que las legislaciones les han dado, por lo que si una documental de este tipo además de estar en el marco de la legalidad, contando así con todas sus especificaciones y además evidenciar la relación comercial entre partes, podemos hacerla de la índole pública, haciéndonos valer de los entes públicos, como los profesionales del derecho investidos de fe pública por el Estado, que brindan seguridad jurídica y certeza en los



actos y hechos de los que da fe con plena autonomía en sus decisiones, dándole mayor peso a los tan mencionados escritos jurídicos (los contratos) y así mismo poderse usar no solo para hacer valer el objeto del contrato, sino que también comprobar el uso constante del giro mercantil entre varios contribuyentes, es decir y en términos más genéricos un contrato mercantil, entre dos contribuyentes en el que acredita la prestación de un servicio profesional uno al otro, por una remuneración económica y que además esta ratificado por un notario, dándole fe pública de que es cierto que se lleva a cabo dicha operación, y que no es objeto de una operación simulada con la finalidad de la compra y venta de comprobantes fiscales digitales; sino que si es una operación veraz y que además de estar amparada por un comprobante fiscal digital, viene de la mano de una documental publica que lo acredita.

Derivado de lo señalado con anterioridad con relación a los contratos, se podría determinar que estos son unas pruebas documentales del ámbito jurídico que nos ayudaran a establecer credibilidad ante las autoridades fiscales de tal forma que nos ayudara en una parte o incluso en la totalidad del desvirtuamiento de la inmaterialidad de las operaciones. Pero primero que nada hay que definir que son estas documentales, por lo que primero como se analizo a lo largo del presente documento las pruebas es la forma de justificación de la verdad de los hechos controvertidos hecha por los medios que autoriza y reconoce, por eficaces, la ley, en sentido científico, prueba es, también, averiguación y demostración; y siguiendo esa misma línea las pruebas documentales son los medios probatorios consistentes en un escrito o un soporte material físico y escrito en que consten datos fidedignos o susceptibles de ser empleados para demostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo que se alega en una causa. Por tanto los documentos jurídicos probatorios vendrían a ser todas esas pruebas escritas que existen en físico y son parte de las documentales de los contribuyentes, que son reconocidos por la ley y que además servirán para comprobar la verdad de lo dicho dentro de estos y si además de ello, como se señalo



con anterioridad, lo llenamos de la fe pública a través de un Notario autorizado le dará mayor peso y credibilidad a dicho documento.

Y que documentos pueden fungir como elementos probatorios para comprobar la materialidad de las operaciones cuando un contribuyente se encuentra dentro del supuesto que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación señala; pues podríamos estudiar infinidad de documentos que se pueden observar en el ámbito jurídico y que dependerá de las circunstancias que nos competen para así mismo determinar el uso de estos, pero específicamente podemos enunciar que para la materialidad de las operaciones hablando específicamente del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, pues primeramente existe la constancia de situación fiscal, la cual fungirá como el acta de nacimiento ante la Secretaría de Administración Tributaria (SAT) para poder llevar acabo nuestras actividades, de ahí podríamos continuar con la escrituración del inmueble o en su defecto el contrato de arrendamiento que compruebe el uso del establecimiento como la infraestructura usada por el contribuyente para llevar acabo sus operaciones y que además deberá coincidir con el domicilio fiscal que precisamente se señala en la constancia de situación fiscal, y así mismo con el mismo tipo de contrato de arrendamiento, pero no necesariamente hablando de inmuebles, se podría hacer uso de los bienes muebles que son de uso del contribuyente y así comprobar el recurso material para operar el negocio, y finalmente lo mas importante los contratos de prestación de servicios, hablando específicamente de las empresas personas físicas, cuya actividad principal es el de prestar servicios profesionales, los cuales demostraran la relación comercial que existe entre el contribuyente y sus clientes, los cuales tendrán un enlace directo con otra documental que también nos servirá para comprobar la operabilidad de la empresa y con la cual se podría decir que emana la suposición de la autoridad fiscal de operaciones inexistentes que son, los Comprobantes fiscales digitales.



De esta forma se observa claramente en enlace no solo de los comprobantes fiscales con los contratos de prestación de servicio, sino incluso a través de los mismos contratos, pero de otra índole mercantil, la infraestructura y los recursos materiales con los que se lleva acabo el negocio. Lo anterior obviamente hablando de pequeños contribuyentes que trabajan por cuenta propia como profesionistas prestadores de servicios, donde para la operabilidad de su empresa requiere de lo más mínimo, es decir no requiere de empleados, ya que de requerirlos, sería necesario agregar además de lo señalado con anterioridad, los contratos de relación laboral, así como sus respectivos comprobantes fiscales digitales de nómina.

Por tanto si contamos con todas las documentales jurídicas, hablando específicamente de los contratos que a su vez se enlazan con nuestros comprobantes fiscales digitales, podríamos tener la seguridad que el nivel de eficacia de dichas documentales serían muy altas para poder comprobar la materialidad de las operaciones de nuestros negocios como contribuyentes y más específicamente de las empresas personas físicas prestadoras de servicio, por ello lo importante de este estudio es que además de haber determinado que la eficacia de los contratos es muy alta, es dar a conocer a todos aquellos contribuyentes que son prestadores de servicios, cuya empresa es micro, pequeña e incluso hasta mediana, la importancia del manejo de los contratos como un medio preventivo para evitar ser observado por la autoridad en un caso del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, o en su caso de haber sido observado por la autoridad como empresa facturera o inexistente; poder contar con todos estos medios que serán de mucha ayuda para los contribuyentes y así la autoridad observe que lo que se señala en los comprobantes fiscales digitales no solo es una simple operación de ingreso o egreso, que podría o no existir, sino que si existe y además esta asegurada con un contrato mercantil. En ese mismo sentido podríamos incluso agregar que esta legalizado de manera pública, ante la fe de un notario y por tanto de manera virtual tiene doble veracidad del mismo.



Por tanto y como conclusión; podemos determinar, que nuestra hipótesis esta en lo cierto, pues al llevar el tema con varios expertos profesionales, que han estado estudiando primero que nada las obligaciones como tal, contempladas dentro del Código Civil, tanto estatal como federal, siendo este una fuente del derecho importante en nuestro país; pues estas obligaciones se ven reflejadas en los contratos y más específicamente y para el uso de nuestra investigación los contratos mercantiles. Y por otro lado existen los expertos en el estudio fiscal del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual conlleva muchas investigaciones que derivan de todos y cada uno de los párrafos de este, donde específicamente como desvirtuarlo genera muchas opiniones, y sobre todo para la autoridad fiscal, pues lamentablemente en las fuentes jurídicas del derecho fiscal no existe el señalamiento como tal de los medios con los cuales los contribuyentes nos podemos escapar de dicho asentamiento por la autoridad, por ello al hacer la presente investigación determinamos uno de esos medios que son los contratos que pueden ser mucha o poca ayuda, pero siempre será de ayuda, y si además dichos contratos, son llenados de fe pública y además se enlazan con los comprobantes fiscales digitales estamos logrando una cadena de veracidad y legalidad, tanto jurídica civil, mercantil y en este caso, y sobre todo de nuestro interés en el jurídico- fiscal; logrando así mayor eficacia de estos para comprobar la materialidad de las operaciones y sobre todo para las empresas mas vulnerables para ello, como lo son las personas físicas con actividades de prestación de servicios profesionales, cuyos recursos son los más mínimos y que podrían carecer de recursos físicos para demostrar la materialidad de las operaciones, pero gracias a estos medios podemos ayudarlos no solo de asegurar el cumplimiento de lo acordado en dichos contratos, si no también comprobar lo que los comprobantes fiscales digitales señalan, y así mismo comprobárselo a la autoridad fiscal para un supuesto del 69-B del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA



- Alvarado, Lusmidia, y Margarita García. «Características más relevantes del paradigma socio-crítico: su aplicación en investigación de educación ambiental y de enseñanza de las ciencias realizadas en el Doctorado de Educación del Instituto Pedagógico de Caracas.» *Revista Universitaria de Investigación*, 9: 187-202.
- Alvarado, Lusmidia, y Margarita García. «Características más relevantes del paradigma socio-crítico: su aplicación en investigación de educación ambiental y de enseñanza de las ciencias realizadas en el Doctorado de Educación del Instituto Pedagógico de Caracas.» *Revista Universitaria de Investigación*, 2008: 187-202.
- Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de Derecho Fiscal*. Ciudad de Mexico: Progreso, S.A. de C.V., 2015.
- Americanos., Comisión Interamericana de Derechos Humanos. Organización de los Estados. *CIDH.OAS.ORG*. s.f. <http://www.cidh.oas.org/Basicos/Spanish/Basicos2.htm>.
- Arriola, Vizcaíno A. *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis, 2020.
- Atienza, M. *Curso de argumentación jurídica*. España: Trotta, 2013.
- Avilés, Urquiza R. *Investigación Jurídica Científica*. México: Flores, 2014.
- Azqueta, Oyarzun D. *Introducción a la economía ambiental*. España: McGraw-Hill, 2007.
- «Banco de México.» *Banco de México*. s.f. <https://www.banxico.org.mx/conociendo-banxico/semblanza-historica-historia-.html#:~:text=As%C3%AD%20pues%2C%20el%20Banco%20de,los%20negocios%20de%20esa%20C3%A9poca>. (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Baquero, J. *Metodología de la investigación jurídica*. Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015.
- BAUTISTA, GERARDO BAUTISTA. «CLASIFICACION DE LAS EMPRESAS EN MEXICO.» *UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL ESTADO DE HIDALGO*. 01 de 01 de 2000. <https://www.uaeh.edu.mx/scige/boletin/prepa4/n5/m14.html>.
- Caballero, Conrado Javier González, y Álvaro Gimeno Ruiz. «La Era de la Justicia Digital y las Nuevas Tecnologías en la Administración de Justicia.» *Revista Acta Judicial* n° 1, 2018: 72-88.
- Campos y Covarrubias, G. *Introducción al arte de la investigación científica*. México: Porrúa, 2010.
- Carbonell, Miguel. *El ABC de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad*. México: Porrúa, 2015.
- Carhuacho, Mendoza I. M., y Labajos F. A. Nolasco. s.f.
- Carmona, Lara M.D. C. *Derechos en relación con el medio ambiente*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM., 2010.
- Carrasco, Irriarte H. *Derecho Fiscal*. México, 2017.
- Carrascosa, Pedro del Pozo. *Teoría General del Contrato*. Madrid: Universitat de Barcelona, 2016.
- Castro, Jorge. «La encuesta como Técnica de Investigación, Valdez y Confiabilidad.» *Universidad de la Empresa*, 2021.
- Cerrillo, Agustín. «E-justicia: las tecnologías de la información y el conocimiento al servicio de la justicia iberoamericana en el siglo XXI.» *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, 2007: 1-12.



- Chavero, Iván Ramírez. *El Proceso Contencioso Administrativo Federal*. México: Flores, 2014.
- CHAVEZ, JOSE LUIS CHAVEZ. *COMPROBANTES FISCALES QUE AMPARAN OPERACIONES INEXISTENTES EN MÉXICO*. MORELIA: INCEPTUM, 2018.
- CNDH, ¿Qué son Derechos Humanos? «cndh.org.mx.» cndh.org.mx. 07 de Febrero de 2021. http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos.
- Código Fiscal de la Federación, art. 1 ,11/01/21, Mexico. *Código Fiscal de la Federación*. México, 2021.
- Comisión Nacional de los Derechos Humanos. cndh.org.mx. 27 de Enero de 2021. <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/que-son-los-derechos-humanos>.
- Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. «Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.» *Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes*. México, México: DOF, 23 de Junio de 2005.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. «Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.» *Ley*. Mexico, 28 de Mayo de 2021.
- . *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Mexico, Art. 31 Fracc.IV.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. «diputados.gob.mx.» diputados.gob.mx. 24 de Diciembre de 2020. www.diputados.gob.mx.
- Corona, Nakamura L. A. *Investigación cualitativa en el ámbito jurídico*. México: Universidad de Guadalajara, 2006.
- . *Investigación cualitativa en el ámbito jurídico*. Jalisco: Universidad de Guadalajara, 2006.
- Cue, Mancera Agustín, y Luis Quintana Romero . *Introducción a la Macroeconomía un enfoque integral para México*. México: Grupo Editorial Patria, 2008.
- Cué, Marco Aurelio Núñez. «El contencioso de interpretación en materia fiscal y administrativa. Un modelo de justicia para México.» *Derecho Fiscal*, 2016: 9-35.
- De la Cueva, Arturo. *Derecho Fiscal*. México: Porrúa, 2017.
- Delgadillo, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México: Limusa, 2003.
- Descombe, Martyn. *The Good Research Guide por Small-Scale Social Research Projets*. England: Buckingham, 1998.
- «Diario Oficial de la Federación.» *Diario Oficial de la Federación*. s.f. <http://dof.gob.mx/index.php?year=1992&month=02&day=24> (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Díez, José A., y Ulises Moulines. *Fundamentos de la Filosofía de la Ciencia*. Barcelona, España: Ariel S.A., 1997.
- Domínguez, Crespo C. A. *Los fines extrafiscales de los tributos*. México: Porrúa, 2014.
- Dorantes, Chávez L. F. *Derecho Fiscal*. México: Patria, 2015.
- Dueñas, Ruiz, O. J. *Lecciones de hermenéutica jurídica*. Colombia: Universidad del Rosario, 2015.
- Elizalde Angeles, Elsa Norma. *Macroeconomía*. Estado de México: RED tecer milenio, 2012.
- Escobar, Guillermo. *Derechos Sociales y tutela antidiscriminatoria*. España: Aranzadi, 2012.
- Escudero, Juan Manuel. «La investigación acción en el panorama actual de la investigación educativa, algunas tendencias.» *Revista de Innovación e Investigación Educativa*, n° 3 (1987): 5-39.



- Espinoza Meola, Rodolfo. «Principio tributario de la legalidad y la certeza en la nueva constitución.» *De derecho Universidad del Norte*, 1993: 23-28.
- Faundez Ledesma, H. *El sistema interamericano de protección de los derechos humanos Aspectos institucionales y procesales*. San José, Costa Rica: Segura Hermanos, 2004.
- Field, Andy. «Discovering Statistics Using SPSS.» *Sage*, 2009: Londres.
- Fix-Zamudio, Héctor. *Introducción a la Justicia Administrativa en el ordenamiento mexicano*. México: El Colegio Nacional, 1983.
- Fresno, Chávez C. *¿Cómo funciona Internet?* Argentina: Ciudad Educativa, 2018.
- Galván, Monteserrat. *El Economista*. 23 de 06 de 2020.
<https://www.eleconomista.com.mx/finanzaspersonales/Conozca-su-perfil-fiscal-y-que-tipo-de-contribuyente-es-20200623-0090.html>.
- Garza, Juan Jesús, Sergio López, Issa Luna, Javier Martín Reyes, y Pedro Salazar. «Democracia en Vilo y Constitución también.» *Emergencia sanitaria por COVID 19 Derecho Constitucional comparado*. México, México: UNAM, 11 de Marzo de 2020.
- Gómez, M. *Introducción a la metodología de la investigación científica*. Argentina: Editorial Brujas, 2009.
- Gómez, Puerto A. *Constitución, ciudadanía y medio ambiente*. España: Dykinson, 2020.
- González Morales, Alfredo. «Los paradigmas de la investigación en las ciencias sociales.» *ISLAS*, 2003: 45 (138): 125-135.
- Gutiérrez, R. A. y Günther, G. M. *La política del ambiente en América Latina: una aproximación desde el cambio ambiental global*. México, Argentina: CLACSO, 2017.
- Habermas, Jurgen. *Teoría de la acción comunicativa*. México: Taurus, 1987.
- Hernández Sampieri, Roberto. *Metodología de la investigación*. Ciudad de México: Mc Graw Hill Education, 2014.
- Hernández, F. *Investigación documental y comunicación científica*. México: Universidad Abierta para Adultos, 2001.
- Hernández, Roberto, Carlos Fernández, y Pilar Baptista. *Metodología de la investigación*. CDMX: Mc Graw Hill, 2014.
- Instituto de Investigaciones Legislativas Senado de la República. «El Federalismo Fiscal en México.» México, México: Senado de la República, Agosto de 2001.
- Jiménez, González A. *Lecciones de Derecho Tribut.* México: Cengage Learning, 2009.
- Kerlinger, Fred N. *Investigación del comportamiento*. México: Mc Graw-Hill, 1975.
- Khun, Tomas. *La estructura de las revoluciones científicas*. México: Fondo de Cultura Económica, 1971.
- Lanz, Carlos. *El poder de la escuela*. Vol. III. Caracas: Art, 1994.
- Lascurain, Fernández C. F. *Análisis de la Política ambiental. Desafíos institucionales*. México: Plaza y Valdés, 2006.
- Ley de Firma Electrónica Avanzada. *Ley de Firma Electrónica Avanzada*. México, art 2 fracc XIII.
- Ley de Hacienda del Estado de Michoacán de Ocampo. «Ley de Hacienda del Estado de Michoacán de Ocampo.» *Ley de Hacienda del Estado de Michoacán de Ocampo*. Morelia, Michoacán: POE, 31 de diciembre de 2018.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria. *Ley del Servicio de Administración Tributaria*. Mexico, Art.2 año 1995.



- López Macías, K. C., Valle Escobedo, R. M., Valle Escobedo, H. D., & Torres Flores, R. «Facturadoras de Operaciones Simuladas (EFOS) y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas (EDOS).» *EDUCATECONCIENCIA*, 2020: 22(23), 5–24.
- López, Moreno W., *Ocho pasos para el desarrollo de una investigación*. Puerto rico: Universidad de Puerto Rico, 2013.
- Mabarak, Cerecedo D. *Derecho Fiscal Aplicado*. México : Mc Graw Hill, 2008.
- Maldonado, Pinto J. E. *Metodología de la investigación social; paradigmas; cuantitativo, sociocrítico, cualitativo, complementario*. Colombia: Ediciones de la U., 2018.
- Manuel, Quijano Torres. *Los Gabinetes en México 1821-2012 Tomo III*. México: Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., 2012.
- Manzanilla, Pastora Melgar. «EFOS Y EDOS.» *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 2020: 277.
- Mardones, J.M., y N. Ursula. *Fisología de las ciencias humanas y sociales. Materiales para una fundamentación científica*. México: Ediciones Coyoacán, 1999.
- Margáin, Manautou E. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa, 1993.
- Martínez Miguéle, M. *Ciencia y Arte en la Metodología Cualitativa*. México: Trillas, 2017.
- Martínez, Alíer J, y Jusmet J Roca. *Economía ecológica y política ambiental*. México: Fondo de Cultura Económica, 2014.
- Martínez, M. *Ciencia y arte en la metodología cualitativa*. México: Trillas, 2004.
- Martínez, Miguel. *Ciencia y Arte en la Metodología Cualitativa*. México: Trillas, 2004.
- Martínez, Morales Rafael. *Derecho Administrativo*. México: Oxford, 2017.
- Martínez, Zarate, Rafael. *Manual de Tesis*. s.f.
- Masbernát, Patricio. *Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte*, 2013: 155-191.
- Masbernát, Patricio. «Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa.» *Dikaion*, 2014: 135-169.
- Mckernan, James. *Investigación-acción y curriculum*. Madrid: Morán, 2001.
- Medina, Luis. *Hacia el nuevo Estado, México*. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.
- «Memoria Política de México.» *Memoria Política de México*. s.f.
<https://www.memoriapoliticademexico.org/Textos/4IntFrancesa/1861LSP.html>
(último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Monje, Carlos Arturo. *Metodología de la Investigación Cuantitativa y Cualitativa*. Colombia: Universidad Surcolombiana, 2011.
- Morales, José Silvestre Méndez. *Problemas económicos de México y sustentabilidad*. México: Mc Graw Hill, 2012.
- Moreno, Inocencio A. *La fiscalidad de los espacios naturales protegidos*. España: Reus, 2018.
- Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad tributaria*. Madrid: Instituto de estudios Fiscales, 1980.
- Munné, Guillermo J. «Certeza en el Derecho Una propuesta conceptual sobre Seguridad Jurídica.» *Alegatos*, 2004: 345-356.
- Murillo, Javier. *Metodología de Investigación Avanzada*. 2013.
- Naranjo, Santiesteban E. *Metodología de la Investigación científica*. Las Tunas: Editorial Académica Universitaria , 2014.



- Navarro, Chávez J. C. L. *Epistemología y metodología*. México: Patria, 2015.
- Novoa, Ramírez E., y Mejía E. Mejía. *Metodología de la investigación cuantitativa, cualitativa y redacción de la tesis*. Colombia: Ediciones de la U., 2014.
- Núñez, Cortés J. A. *Escritura académica: de la teoría a la práctica*. España: Pirámide, 2015.
- OEA, Declaración Universal de Derechos Humanos. «OEA.» OAS.ORG. 07 de Febrero de 2021. <http://www.oas.org/es/cidh/expresion/showarticle.asp?artID=163&lID=2>.
- Organización de los Estados Americanos. «OEA.» OEA. 17 de 02 de 2021. https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf.
- Orozco-Felgueres Loya, Carlos. *Principales Riesgos Fiscales de la Empresa*. 1ra. Ciudad de México: vLex México, 2018.
- Ortega, Carreón C. A. *Derecho Fiscal*. México: Porrúa, 2015.
- Ortíz, Ocaña A. *Epistemología y ciencias humanas: modelos epistémicos y paradigmas*. Colombia: Ediciones de la U., 2015.
- Pani, Alberto. *El problema supremo de México*. México: Manuel Casas, 1995.
- Pazos, Rene Ramos. *De las Obligaciones*. Santiago de Chile: Editorial Juridica de Chile, 1999.
- Pérez Serrano, Gloria. *Investigación cualitativa. Retos e interrogantes. I. Métodos*. Madrid, España: La Muralla, 1994.
- Perez, L., Perez, R, y Seca, M. V. *Metodología de la investigación científica*. Itzaingó: Editorial Maipue, 2020.
- Pérez, L., R Pérez, y M. V. Seca. *Metodología de la Investigación Científica*. Argentina: Maipue, 2020.
- Poder Judicial de la Federación. *Las Garantías de Seguridad Jurídica*. México: Suprema Corte de Justicia, 2007.
- Prodecon. «La defensa del contribuyente.» *Lo que todo contribuyente debe saber*, s.f.: 1-22. PRODECON. PRODECON.GOB. 2021. <https://www.prodecon.gob.mx/>.
- Prodecon.gob.mx. *Prodecon.gob.mx*. 22 de febrero de 2021. <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>.
- Quijano, Manuel. *Los Gabinetes en México 1821-2012 Tomo III*. México: Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., 2012.
- Ramírez, Iván Chavero. *El contencioso Administrativo Federal*. México: Flores, 2014.
- Ramos, Blanca María Chocochic. «Derecho Probatorio Penal.» *REVISTA JURÍDICA DIGITAL (UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA)*, 2021: 214.
- «Real Academia de la Lengua.» *Real Academia de la lengua*. s.f. <https://www.rae.es/drae2001/contexto> (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Reyes, Ramón. «Los Derechos Humanos y la Seguridad Jurídica.» *Derechos Humanos Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, 1999: 93-97.
- Ricoy, Lorenzo. «Contribución sobre los paradigmas de investigación.» *Do centro de Educao* 31, nº 1 (2006): 11-22.
- Rios, Granados G. *Tributación ambiental: la contribución por gasto*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM, 2007.
- Rodríguez, Lobato R. *Derecho Fiscal*. México: Oxford, 2012.



- Romero, Flor L. M. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. España: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2014.
- Romero, Jessica Cristina Michel, y Mario Cruz Bentura. «Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos del contribuyente.» *Ciencia Jurídica, Universidad de Guanajuato*, 2016: 189-217.
- Rubio, Sbarato M., y M. González. *Introducción a las políticas e instrumentos ambientales*. Argentina: Editorial Brujas, 2016.
- Ruíz, Alma de los Ángeles Ríos. «La Justicia Electrónica en México: Visión comparada con América Latina.» *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 2016: 389-422.
- Saavedra, Karla. *Slide Share*. 16 de marzo de 2014.
<http://es.slideshare.net/KarlaSaavedra/modelos-o-paradigmas-pdf-perez-serrano>.
- Salamanca, López, Manuel. «Investigación Bibliotecológica.» *Investigación Bibliotecológica*. Editado por UNAM. s.f. <http://rev-ib.unam.mx/ib/index.php/ib/article/view/27486/51229> (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Sampieri, R.H. *Metodología de la Investigación*. México, D.F.: Mc Graw Hill, 2014.
- Sánchez Fontalvo, I. M. *Metodologías cualitativas en la investigación educativa*. Colombia: Unimagdalena, 2020.
- Sánchez León, G. *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cardenas, 1996.
- Sánchez, Santillán D. *Estudio introductorio del derecho ambiental nacional e internacional*. Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015.
- Sandín, Ma Paz. «Investigación cualitativa en Educación Fundamentos y Tradiciones.» *Pedagogía*, 2003: 258.
- Santiago, Zorrilla Arena, y José S. Méndez M. *Diccionario de Economía*. México: Limusa Noriega, 1994.
- Santiesteban, Naranjo E. *Metodología de la Investigación Científica*. Cuba: Editorial Académica Universitaria, 2014.
- Sbarato, R.D., V. M. Sbarato, y J. E. Ortega. *Políticas e instrumentos ambientales II*. Argentina: Editorial Brujas, 2016.
- «Secretaría de Hacienda y Crédito Público.» s.f.
https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/28395/antecedentes_historicos_shcp.pdf (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Semarnat. 20 de agosto de 2021. <https://www.gob.mx/semarnat>.
- Servicio de Administración Tributaria*. s.f.
http://www.sat.gob.mx/gobmx/Paginas/ficha_39_cff.html#:~:text=Acuse%20C3%BAnico%20de%20Inscripci%C3%B3n%20en,no%20se%20termin%C3%B3%20el%20tr%C3%A1mite. (último acceso: 21 de 02 de 2021).
- Servicio de Administración Tributaria SAT*. 05 de 07 de 2021.
https://www.google.com/search?rlz=1C1CHBF_esMX914MX914&lei=4ZjjYMWoD46yqtsP8Jux4AE&q=sat%20morelia%20horario&ved=2ahUKEwiFnYzjc3xAhUOmWoFHfBNDBwQsKwBKAB6BAg5EAE&biw=1034&bih=588 (último acceso: 05 de 07 de 2021).



- Slassa, Boix R. *Tributación y medio ambiente: una alternativa sustentable*. Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2018.
- Stenhouse, Lawrence. *Investigación y desarrollo del curriculum*. Madrid: Morata, 1991.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. 31 de 10 de 2020.
<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2022286&Clase=DetalleTesisBL>.
- Tamayo y Tamayo, Mario. *El proceso de la investigación científica*. México: Limusa, 2006.
- . *El Proceso de la Investigación Científica*. México: Limusa, 2003.
- Tavera Camacho, Irma. *Panorámica de la macroeconomía*. México: Grupo Editorial Éxodo, 2020.
- TFJA. «Tribunal Federal de Justicia Administrativa.» *Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. 25 de Febrero de 2021. www.tfja.gob.mx/tribunal/historia/.
- «UNAM.» UNAM. s.f. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-administracion-publica/article/view/18600/16722> (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Unda, Paulina Castellanos. *El comprobante fiscal; su validez en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*. Ciudad de Mexico: Universidad Panamericana, 2018.
- Unión, Congreso de la. «Ley Federal de la Administración Pública Federal.» *Ley*. México: DOF, 20 de 10 de 2021.
- Unión, Congreso de la. *Tendencias del Sistema Tributario Mexicano*. México: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, 2007.
- «Universidad Autónoma de Nuevo León.» s.f.
<http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080047519/1080047519.PDF> (último acceso: 26 de 01 de 2021).
- Urquizu, Cavallé A., y Boix R. R. Salassa. *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*. España: J. M. Bosch Editor, 2013.
- Vélez, Upegui J. J. *Problemática ambiental*. Colombia: Universidad Nacional de Colombia, 2016.
- Venegas, Álvarez S. *Derecho Fiscal*. México: Oxford, 2011.
- Verduzco, Rein C. J. *Derecho Financiero*. México: IURE Editores, 2018.
- Villaseñor, Rodríguez I., y García J. A. Gómez. *Investigación y documentación jurídicas*. España: Dykinson, 2013.